

Frau
Dr. Birgit Reinemund, MdB
Vorsitzende des
Finanzausschusses im
Deutschen Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Ihr Zeichen/Ihre Nachricht vom

Unser Zeichen
vanDurchwahl
-270Mail-Adresse
vanscheidt@vda.deDatum
02.11.2012

Öffentliches Fachgespräch zu dem Antrag der Fraktion BÜNDNIS90/DIE GRÜNEN „Dienstwagenprivileg abbauen und Besteuerung CO₂-effizient ausrichten – Drs. 17/8462 – sowie zu dem Antrag der Fraktion DIE LINKE „Wirksame Anreize für klimafreundlichere Firmenwagen“ – Drs. 17/9149

Sehr geehrte Frau Dr. Reinemund,

im Namen unseres Präsidenten Herrn Matthias Wissmann möchten wir uns für die Einladung zum öffentlichen Fachgespräch zu den o.g. Anträgen bedanken.

Allgemeines

Gegen die in beiden Anträgen vorgesehene Ökologisierung der Dienst- und Firmenwagenbesteuerung bestehen schwerwiegende steuer- und wirtschaftspolitische Bedenken. Das betrifft sowohl den Vorschlag, den Abzug von Pkw-Kosten in Abhängigkeit vom CO₂-Ausstoß einzuschränken, als auch den Vorschlag, bei der Besteuerung der Privatnutzung dieser Fahrzeuge auf eine CO₂-basierte Besteuerung umzustellen.

Die geltende Besteuerung der Privatnutzung von Dienst- und Firmenwagen anhand der 1 %-Regelung oder der Gesamtkostenmethode (Fahrtenbuchmethode) ist sachgerecht und hat sich in der Praxis bewährt. Sie stellt kein Steuerprivileg dar. Eine Ökologisierung der Dienst- und Firmenwagenbesteuerung würde gegen Grundprinzipien der Ertragsbesteuerung verstoßen. Dies würde zu systemwidrigen Verwerfungen im Steuerrecht führen und mit erheblichen Belastungen und Komplizierungen einhergehen.

05.11.12
van
Seite 2

Die geltende Dienstwagenbesteuerung ist eine im Steuerrecht typische und angemessene Pauschalierung. Sie ist wesentlich einfacher als die Gesamtkostenmethode (Fahrenbuchmethode) und trägt somit zur Vereinfachung der Besteuerung bei. Davon profitiert auch der Fiskus. Denn die Pauschalierung bringt mehr ein, als wenn alle ein Fahrenbuch führen würden. Die Bemühungen um eine Vereinfachung der Dienst- und Firmenwagenbesteuerung dürfen nicht durch eine ökologische Ausrichtung dieser Besteuerung konterkariert werden.

Gegen eine Verschärfung der Dienst- und Firmenwagenbesteuerung sprechen auch industrie- und beschäftigungspolitische Gründe: Das Firmenwagensegment ist eine Domäne der deutschen Automobilhersteller. 86 Prozent der Firmenwagen stammen von deutschen Konzernmarken. Ein Absatzrückgang, hervorgerufen durch eine Übermaßbesteuerung, würde sich in diesem Segment negativ auf die Beschäftigungslage auswirken. Die Firmenwagen tragen auch umweltpolitischen Aspekten Rechnung: Sie nehmen bei der Reduzierung der CO₂-Werte eine ökologisch-technische Vorreiterrolle ein. So liegt der durchschnittliche Kraftstoffverbrauch der in diesem Jahr (Jan. – Sept. 2012) neu zugelassenen Firmenwagen mit 5,7 l pro 100 km sogar unter dem Durchschnittsverbrauch insgesamt (5,8 l / 100 km). Seit 2008 konnte der CO₂-Ausstoß von Firmenwagen um 26,3 g auf 144,0 g CO₂/km verringert werden, während der CO₂-Wert bei Privatfahrzeugen lediglich um 20 g / km zurückgegangen ist.

Umweltanforderungen für das Automobil gehören nicht in das Ertragsteuerrecht. Das Ordnungsrecht zur Senkung des CO₂-Ausstosses ist die CO₂-Regulierung von Pkw durch die EU. Dort sind die CO₂-Anforderungen bereits sehr ambitioniert geregelt. Hinzukommen die Mineralölsteuer als verbrauchsabhängige Steuer und die Kfz-Steuer.

Angesichts der sich eintrübenden Konjunktur wäre es fahrlässig, das äußerst sensible Absatz-Segment „Firmenwagen“ mit einer absolut entbehrlichen Diskussion um dessen Besteuerung zu gefährden. Die vorliegenden Anträge der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen und der Fraktion Die Linke zu einer Ökologisierung der Dienstwagenbesteuerung mit grundlegenden Änderungen der bewährten Regelungen und einer drastischen Verschärfung der Besteuerung sind entschieden abzulehnen.

Einzelpunkte

1. Firmenwagen nehmen bei der Reduzierung der CO₂-Werte eine ökologisch-technische Vorreiterrolle ein

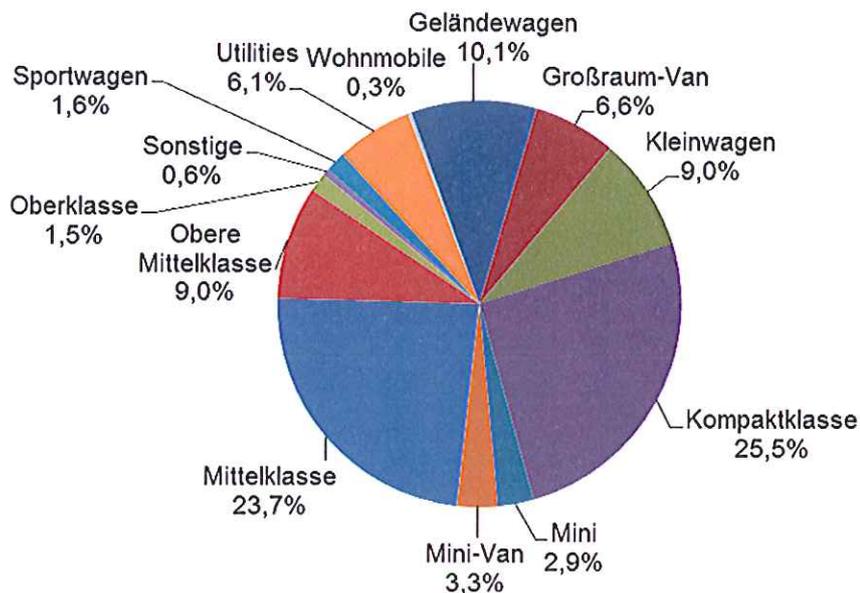
Die durchschnittlichen CO₂-Emissionen von Firmenwagen haben sich 2011 im Vergleich zum Jahr 2010 um 5 % und damit wesentlich stärker als bei den privaten Neuzulassungen (2,8 %) reduziert. Die CO₂-Werte von neu zugelassenen Firmenwagen und Privatfahrzeugen haben sich nahezu angeglichen. Während die Firmenwagen in 2008 mit 170,3 g / km noch 8,6 g mehr CO₂ ausstießen als die Privatwagen, hat sich diese Differenz in 2012 (Januar bis September) auf 2,3 g vermindert. Seit 2008 konnte der CO₂-Ausstoß von Firmenwagen somit um 26,3 g auf 144,0 g CO₂/km verringert werden, während der CO₂-Wert bei Privatfahrzeuge lediglich um 20 g / km zurückgegangen ist (siehe Anlage 1).

05.11.12
van
Seite 3

Dies spricht für eine ökologisch-technische Vorreiterrolle des Firmenwagenmarktes. Der überproportionale Rückgang der CO₂-Werte zeigt, dass der Firmenwagenmarkt in besonderem Maße zur Verbrauchsreduzierung und Bestandsverjüngung beiträgt.

Die Daten belegen auch, dass die im Antrag der Fraktion Die Linke getroffene Feststellung, dass der durchschnittliche Verbrauch neuer Firmenwagen erheblich über dem neuer Personenkraftwagen von Privaten liegt, unzutreffend ist.

Dabei ist zu bedenken, dass von den Neuzulassungen fast zwei Drittel aller Dienst- und Firmenwagen auf kleinere Fahrzeuge (Kleinstwagen, Kleinwagen, Fahrzeuge aus der Kompakt- und Mittelklasse) entfallen, während der Anteil der Oberklasse bei lediglich 1,5 % liegt. Das beliebteste Segment bei Firmenwagen ist die Kompaktklasse mit 25 %. An zweiter Stelle folgt die Mittelklasse mit 24 %. (Siehe Anlage 2)



05.11.12
van
Seite 4

Im Antrag der Fraktion Die Linke wird auf die Studie von FiFo Köln/FÖS/Prof. Dr. Klinski¹ verwiesen. Hierzu ist anzumerken, dass die in dieser Untersuchung getroffenen Feststellungen, dass die geltenden steuerlichen Regelungen zur Firmenwagenbesteuerung auf Arbeitnehmer- und Unternehmensseite Missbrauchs- und Subventionscharakter haben und zu (umweltpolitischen) Fehlanreizen führen, einer fachlichen Überprüfung nicht standhalten. Die Firmenwagenbesteuerung stellt keine Subvention dar. Die vorgeschlagene drastische Verschärfung der Besteuerung von Firmenwagen wäre sachwidrig und ein schwerer Rückschlag im Bemühen um die Vereinfachung der Besteuerung. Die Fehleinschätzungen im Gutachten beruhen auf fehlerhaften Annahmen und verfehlten Schlussfolgerungen² (siehe Anlage 3).

Bündnis90/Die Grünen haben im Parlament bei der Beratung ihres Antrags 17/8462 (Plenarprotokoll 17/156, v. 27.1.2012, S. 18751) dargelegt, dass dem Nutzer eines neuen VW Passat Variant mit einem Listenpreis von 30.000 Euro, den er von seiner Firma als Dienstwagen zur Verfügung gestellt bekam, für dieses Auto „alles inklusive“ lediglich Kosten bis zu 1.500 Euro entstanden wären. Wer das gleiche Fahrzeug privat angeschafft und genutzt hätte, dem wären im selben Zeitraum Kosten von mindestens 7.500 Euro, also 6.000 Euro mehr entstanden. Die Aussagen von Bündnis90/Die Grünen sind steuersystematisch verfehlt, weil hier die Fahrzeugkosten des Privatmannes (Bruttoebene) mit der Steuerbelastung des Dienstwagennutzers (Nettoebene) verglichen werden. Richtigerweise müssen jedoch die Fahrzeugkosten des Privatmannes mit der steuerliche Bemessungsgrundlage des Dienstwagennutzers verglichen werden. Der steuerpflichtige geldwerte Vorteil ist steuersystematisch wie eigener Aufwand des Dienstwagennutzers anzusehen. Deshalb wird beispielsweise eine Zuzahlung des Arbeitnehmers auch nicht auf die Steuer, sondern auf die steuerpflichtige Bemessungsgrundlage angerechnet. Um einen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil also vollständig zu vermeiden, müsste der Dienstwagennutzer an den Arbeitgeber mindestens eine Zuzahlung (aus seinem versteuerten Nettoarbeitslohn) in Höhe der steuerlichen Bemessungsgrundlage leisten.

2. Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Pkw-Kosten als Betriebsausgaben

- **Voller Abzug der Betriebsausgaben für Dienst- und Firmenwagen ist kein Steuerprivileg**

Der volle Abzug von Betriebsausgaben für Dienst- und Firmenwagen stellt keine Steuersubvention dar. Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Hierzu zählen u.a. sämtliche Kosten eines betrieblichen Pkw, einschließlich der gesamten steuerlichen Abschreibungen. Eine Begrenzung der Absetzbarkeit der

¹ FiFo/Köln, Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft (FÖS) und Prof. Dr. Klinski: Steuerliche Behandlung von Firmenwagen, Analyse von Handlungsoptionen zur Novellierung, Studie erschienen als FiFo-Berichte Nr. 13, Mai 2011.

² Siehe hierzu FGS: Kurzstellungnahme zu der Studie „Steuerliche Behandlung von Firmenwagen, Analyse von Handlungsoptionen „ (FiFo-Bericht Nr. 13), Berlin, 2011.

05.11.12

van

Seite 5

Anschaffungskosten und der Pkw-Kosten inklusive der Treibstoffaufwendungen widerspricht dem Grundsatz, dass die betrieblich veranlassten Aufwendungen die steuerliche Bemessungsgrundlage vermindern müssen (Nettoprinzip). Eine Verknüpfung der Abzugsfähigkeit von betrieblichen Aufwendungen für Dienstfahrzeuge mit deren CO₂-Ausstoß würde den Betriebsausgabenabzug in unzulässiger Weise einschränken. Dies wäre ein nicht akzeptabler Eingriff in die unternehmerische Gestaltungsfreiheit.

- **Systemwidrige Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs**

Eine am CO₂-Ausstoß orientierte Beschränkung der Betriebsausgaben für Dienstfahrzeuge ist systemwidrig und würde darüber hinaus die deutsche Automobilindustrie erheblich belasten. Sie hätte vor allem Sanktionscharakter und würde die Nachfrage im Inland unnötig schwächen und die ohnehin angespannte Wirtschaftslage noch weiter verschlechtern.

Es ist konzeptionell verfehlt, die Unternehmensbesteuerung zum Lenkungsinstrument umweltpolitischer Ziele zu machen. Betrieblich verursachte Aufwendungen müssen weiterhin in vollem Umfang steuerlich geltend gemacht werden können. Die einseitige Beschränkung auf Kraftfahrzeuge würde zudem zu einer gravierenden steuerlichen **Ungleichbehandlung** führen, wenn andere Verkehrsmittel oder andere CO₂-abhängige Betriebsausgaben (z.B. für Maschinen, für Heizungsanlagen) unabhängig von ökologischen Gesichtspunkten in voller Höhe zum Abzug zugelassen würden. Eine derartige Ungleichbehandlung durch das Steuersystem würde zu Fehlentwicklungen führen, die weder ökologisch noch wirtschaftlich sinnvoll sind.

- **Zunahme der Komplexität des Steuerrechts und des Bürokratieaufwands**

Eine ökologische Ausrichtung des Abzugs von Pkw-Kosten steht im krassen Widerspruch zur überfälligen **Steuervereinfachung**. Die für jedes Fahrzeug individuell zu ermittelnden abziehbaren bzw. nichtabziehbaren Kostenanteile - Abschreibungen und laufende Kosten - in Abhängigkeit vom CO₂-Ausstoß würden sowohl den Unternehmen als auch der Finanzverwaltung kaum zu bewältigende Abgrenzungs-, Erfassungs- und Kontrollkosten auferlegen. Streitigkeiten wären vorprogrammiert. Es würden vermeidbare erhebliche Bürokratieaufwendungen bei der Finanzverwaltung und insbesondere bei den Unternehmen verursacht, mit weiteren negativen Auswirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Unternehmen.

Beide Vorschläge zur Einschränkung des Abzugs von Pkw-Kosten als Betriebsausgaben sind zudem äußerst kompliziert: So muss beim Vorschlag der Fraktion Die Linke bei jedem Firmenwagen festgestellt werden, in welcher Höhe der maßgebende Grenzwert von 125 g CO₂/km überschritten wird. Pro 5 g über dem Grenzwert hat eine Kürzung des Betriebsausgabenabzugs um 2,5 Prozentpunkte zu erfolgen. Noch komplizierter ist der Vorschlag der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen. Danach ist bei Abschreibungen und weiteren Pkw-Kosten bei Überschreitung des Zielwerts (120 g CO₂/km) bis zum Doppelten des Zielwerts eine Kürzung der Abschreibungen und Pkw-Kosten mittels eines Abschreibungsfaktors zu bilden, und zwar als „Quotient aus Zielwert und Istwert für die CO₂-Emission des Dienstwagens“.

3. Geldwerter Vorteil aus der Privatnutzung von Dienst-/Firmenwagen

Schwerwiegende Bedenken bestehen auch gegen Bestrebungen, die Bemessung des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung von Dienst- und Firmenwagen durch Arbeitnehmer nach dem CO₂-Ausstoß eines Fahrzeugs vorzunehmen. Dies würde wie beim Abzug von Pkw-Kosten zu systemwidrigen Verwerfungen im Steuerrecht sowie zu erheblichen Komplizierungen und Belastungen führen.

• Die geltende Firmenwagenbesteuerung ist angemessen und sachgerecht

Der zu versteuernde geldwerte Vorteil nach der 1 %-Methode stellt eine typisierende Regelung dar und bildet dabei die tatsächlichen Kosten der Privatnutzung sachgerecht ab. Die geltende Besteuerung von Privatfahrten anhand der 1 %-Regelung oder der Gesamtkostenmethode (Fahrtenbuchmethode) ist sachgerecht und hat sich in der Praxis bewährt.

- Der zu versteuernde geldwerte Vorteil bzw. Entnahmewert nach der 1 %-Regelung bildet die tatsächlichen Kosten der Privatnutzung zutreffend ab. Dies belegen die auf ADAC-Zahlen beruhenden Untersuchungen von Musil/Jesse, Universität Potsdam³.

- Im Zusammenspiel mit dem 0,03 %-Zuschlag für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kann es sogar - und dies hat der BFH bestätigt - zu einer Übermaßbesteuerung kommen.

- Die 1 %-Regelung führt zudem zu einer strukturellen Benachteiligung von höherpreisigen Fahrzeugen, denn sie unterstellt, dass z.B. eine Verdoppelung des Listenpreises mit einer Verdoppelung der Gesamtkosten einhergeht, was tatsächlich nicht der Fall ist.

- Typisierungen und Pauschalierungen sind im steuerlichen Massenverfahren unabdingbar und werden vom Bundesverfassungsgericht ausdrücklich anerkannt. Ein Missbrauch bei den geltenden Regelungen zur Dienst- und Firmenwagenbesteuerung ist nicht erkennbar.

• Übermaßbesteuerung/Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip

Die Besteuerung der Privatnutzung von Dienst-/Firmenwagen nach ökologischen Kriterien auszurichten, würde gegen Grundprinzipien der Einkommensbesteuerung verstoßen. Einer Erhöhung der steuerlichen Bemessungsgrundlage stünde kein realer Gegenwert gegenüber und die dadurch ausgelöste zusätzliche Steuerbelastung würde zu einer Übermaßbesteuerung führen. Dies würde unseres Erachtens einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip bedeuten.

³ Siehe hierzu Musil/Jesse: Lösungsansätze zur Vereinfachung der Besteuerung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeug bei Einkommensteuer, Potsdam 2010.

05.11.12
van
Seite 7

- **Wesentlicher Teil der Dienst-/Firmenwagennutzer sind berufliche Vielfahrer**

Ein wesentlicher Teil der Dienst-/Firmenwagennutzer ist im Außendienst tätig und auf geeignete Mobilität angewiesen. Gerade die beruflichen Vielfahrer, wie z.B. Kundendienstmonteure oder Handelsvertreter, benötigen in der Regel allein schon aufgrund der hohen dienstlichen Fahrleistung und der erforderlichen Lademöglichkeiten ein an den betrieblichen Notwendigkeiten ausgerichtetes Fahrzeug. Von Statussymbolen kann hier nicht die Rede sein. Der Vorschlag würde in diesen Fällen zwangsläufig, weil der Betreffende keine Möglichkeit hat, ein anderes Fahrzeug zu wählen, zu einer überhöhten Besteuerung führen. Im Übrigen sind die beruflichen Vielfahrer bei Anwendung der 1%-Methode schon heute zu hoch belastet, weil der berufliche Vielfahrer deutlich weniger Privatfahrten hat, als der typisierenden 1 %-Regelung zugrunde liegen.

- **Vorschläge konterkarieren Ziel der Steuervereinfachung**

Eine CO₂-basierte Dynamisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage würde im krassen Widerspruch zu den Zielen einer Steuervereinfachung stehen und hätte einen weiteren unnötigen Bürokratieaufbau zur Folge. In der Folge würden viele Dienst-/Firmenwagennutzer von der 1 %-Methode auf die Gesamtkostenmethode mit Fahrtenbuch wechseln, was für alle Beteiligten zu einem erheblichen zusätzlichen Zeit- und Verwaltungsaufwand führen würde.

Fazit

Die geltende Dienst- und Firmenwagenbesteuerung stellt nachweislich keine Subvention dar. Die vorgeschlagene drastische Verschärfung der Besteuerung von Dienst- und Firmenwagen und die Einschränkung des Abzugs von Pkw-Kosten wären sach- und rechtswidrig und ein schwerer Rückschlag im Bemühen um die Begrenzung der Steuer- und Abgabenbelastung und um die Vereinfachung der Besteuerung.

Mit freundlichen Grüßen

VERBAND DER AUTOMOBILINDUSTRIE



RA Klaus Bräunig
Geschäftsführer



Hans-Joachim Vanscheidt
Leiter der Abteilung Steuern und Zölle

Anlage

Anlage 1: CO₂-Emissionen Privat- und Firmenwagen

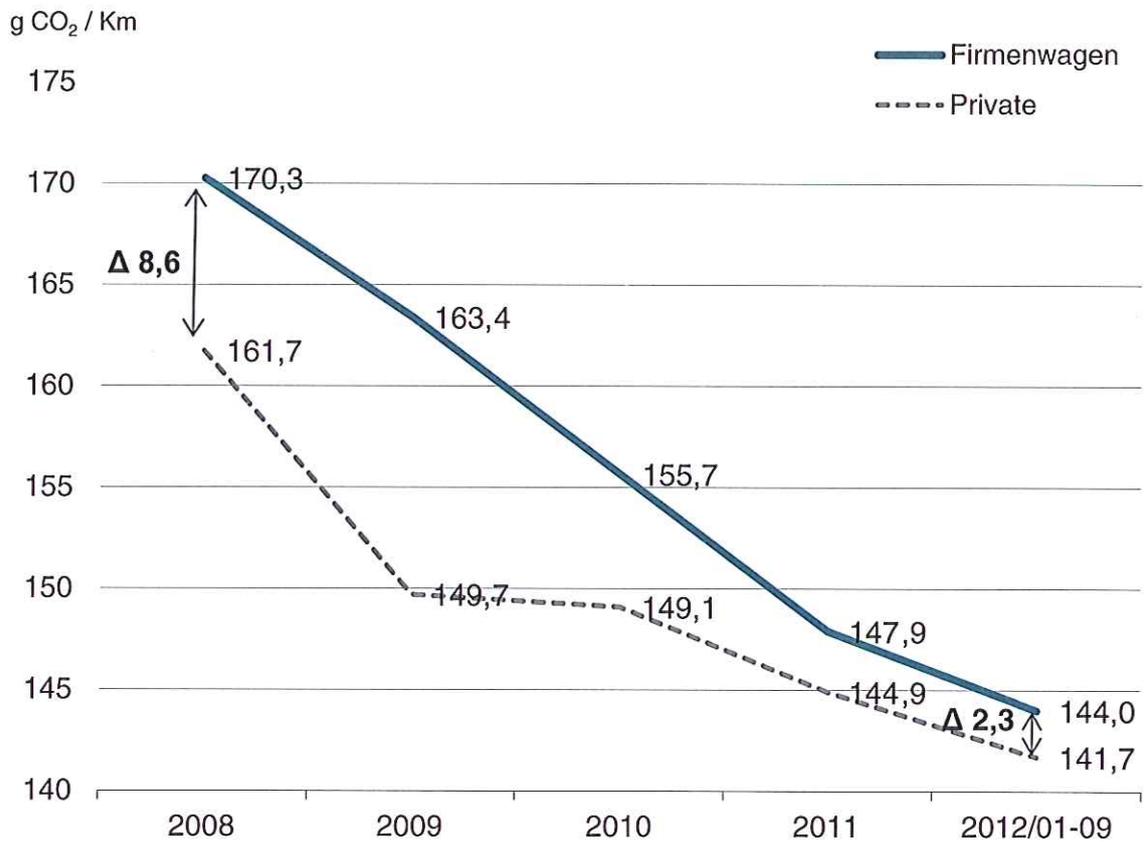
CO₂-Emissionen deutscher Pkw-Neuzulassungen (in Gramm CO₂ pro Km)

Halter	2008	2009	2010	2011	Jan-Sep 2012	%2010/2009	% 2011/2010
Firmenwagen 1)	170,3	163,4	155,7	147,9	144,0	-4,7%	-5,0%
Privat	161,7	149,7	149,1	144,9	141,7	-0,4%	-2,8%
Gesamt 2)	164,6	153,9	151,2	145,4	141,8	-1,8%	-3,9%
Differenz Firmenwagen-Privat	8,6	13,7	6,6	3,0	2,3		

1) Firmenwagen definiert als Gewerbliche minus Kfz-Handel minus Vermieter

2) Inklusive Kfz-Handel und Vermieter

Quelle: Kraftfahrt-Bundesamt, Flensburg



Anlage 2: Struktur der Firmenwagen

Neuzulassungen von Firmenwagen 2011 nach Segmenten

Segment	Summe von Anzahl Gesamtergebnis	Marktanteil Deutsche Konz.	Dieselanteil	Anteil des Segments
Geländewagen	99.745	75%	85%	10,1%
Großraum-Van	65.610	91%	85%	6,6%
Kleinwagen	89.356	76%	28%	9,0%
Kompaktklasse	252.537	90%	60%	25,5%
Mini	28.335	46%	6%	2,9%
Mini-Van	32.266	65%	58%	3,3%
Mittelklasse	234.921	93%	85%	23,7%
Obere Mittelklasse	89.340	97%	89%	9,0%
Oberklasse	14.934	99%	58%	1,5%
Sonstige	5.510	76%	29%	0,6%
Sportwagen	16.131	92%	14%	1,6%
Utilities	60.150	74%	89%	6,1%
Wohnmobile	2.636	40%	99%	0,3%
Gesamtergebnis	991.471	86%	69%	100,0%

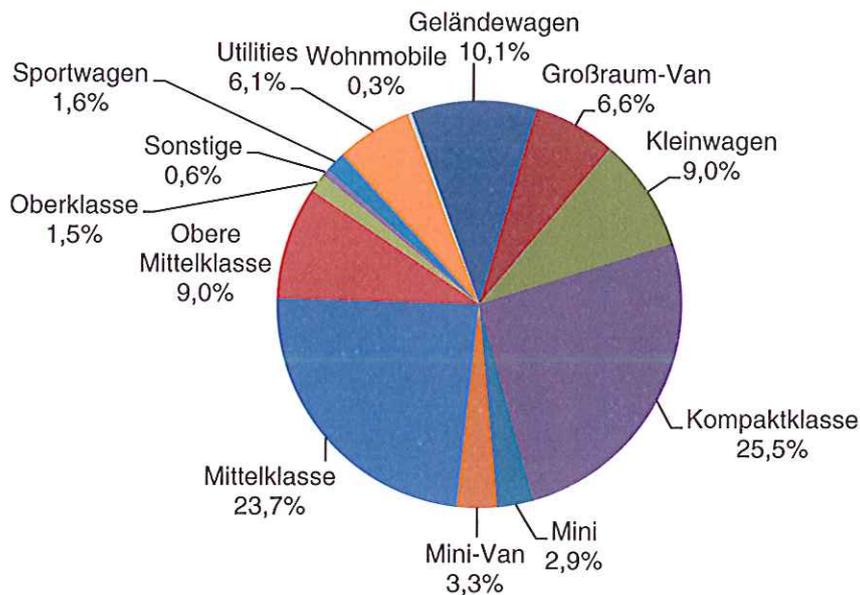
Mehr als jeder vierte letztes Jahr in Deutschland zugelassene Firmenwagen kam aus dem Segment der Kompaktklasse .

Nahezu zwei Drittel aller in D zugelassenen Pkw-Firmenwagen kamen aus den unteren Segmenten bis einschließlich der Mittelklasse.

Firmenwagen definiert als Gewerbliche minus Kfz-Handel minus Vermieter

Quelle: Kraftfahrt-Bundesamt, Neuzulassungsstatistik

Segmentstruktur bei den Firmenwagen 2011



Anlage 3: Kurzgutachten zur Studie „Steuerliche Behandlung von Firmenwagen“

FGS: Kurzstellungnahme zu der Studie „Steuerliche Behandlung von Firmenwagen“ (Studie erstellt von FiFo Köln in Kooperation mit FÖS und Prof. Dr. Stefan Klinski, erschienen als FiFo-Bericht Nr. 13 im Mai 2011), Berlin 2011.

Kurzstellungnahme
zu der Studie „Steuerliche Behandlung von Firmenwagen“
(Studie erstellt von FiFo Köln in Kooperation mit FÖS und Prof. Dr. Stefan Klinski,
erschienen als FiFo-Bericht Nr. 13 im Mai 2011)

I. Zusammenfassung der Studie und Gegenstand der Kurzstellungnahme

Das Finanzwissenschaftliche Forschungsinstitut an der Universität zu Köln (FiFo Köln), Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft e.V. (FÖS) sowie Prof. Dr. Stefan Klinski haben im Auftrag des damaligen Bundesministers für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit Gabriel eine Studie unter dem Titel „Steuerliche Behandlung von Firmenwagen, Analyse von Handlungsoptionen zur Novellierung“ erarbeitet, die im Mai 2011 veröffentlicht worden ist („Studie“).¹ Die Studie stellt die These auf, dass die geltenden steuerlichen Regelungen auf Arbeitnehmer- und Unternehmensseite Missbrauchs- und Subventionscharakter haben und zu umweltpolitischen Fehlanreizen führen.

Der geldwerte Vorteil (Besteuerung der Arbeitnehmer) bzw. Entnahmewert (Besteuerung der Unternehmer und Selbständigen bei privater Kraftfahrzeugnutzung) sollen nach dem Reformvorschlag der Studie zukünftig durch eine anschaffungsbezogene (monatlich 1 % der tatsächlichen Anschaffungskosten) und eine nutzungsbezogene Komponente (von den privat gefahrenen Kilometern – und ggf. zusätzlich von den CO₂-Emissionen – abhängiger Prozentsatz der Anschaffungskosten) bestimmt werden. Keine Festlegung enthält die Studie zu der Frage, ob und in welcher Form der Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. Betriebsstätte (sog. „0,03 %-Zuschlag“) erhalten bleiben oder in die nutzungsbezogene Komponente integriert werden soll. Der Reformvorschlag der Studie hat gegenüber der geltenden Rechtslage eine starke Erhöhung der Belastungen mit Ertragsteuern (Lohn-/Einkommen-/Körperschaft- und Gewerbesteuer), Umsatzsteuer sowie Sozialabgaben zum Ziel. Auf Unternehmensseite soll die steuerliche Absetzbarkeit der Anschaffungskosten (Absetzungen für

¹ *FiFo Köln/FÖS/Prof. Dr. Klinski*, Steuerliche Behandlung von Firmenwagen, Analyse von Handlungsoptionen zur Novellierung, Endbericht zum Forschungsvorhaben im Auftrag des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit, Köln, Berlin 2011.

Abnutzung) und Treibstoffkosten von den CO₂-Emissionen des konkreten Fahrzeugs abhängig gemacht werden (Bonus-Malus-System oder Malus-System²), so dass ggf. nur noch weniger als 100 % der Fahrzeugaufwendungen steuerlich geltend gemacht werden können.

Der Verband der Automobilindustrie e.V. (VDA) hat die Partnerschaft Flick Gocke Schaumburg beauftragt, in einer Kurzstellungnahme die wesentlichen Annahmen und Schlussfolgerungen der Studie aus steuersystematischer Sicht auf Ihre Überzeugungskraft hin zu untersuchen. Darüber hinaus wird nachfolgend dazu Stellung genommen, ob sich der in der Studie entwickelte Reformvorschlag in das Besteuerungssystem einfügt und einen Beitrag zur übergreifend als erforderlich angesehenen Steuervereinfachung leisten kann.

II. Zusammenfassung der Kurzstellungnahme

1. Abkehr von grundlegenden Prinzipien der Lohn- und Einkommensbesteuerung

Der zu versteuernde geldwerte Vorteil bzw. Entnahmewert nach der Listenpreismethode (1 %-Methode) bildet – wie unter III. näher ausgeführt – die tatsächlichen Kosten der Privatnutzung sachgerecht ab und kann folglich keinen Subventionscharakter haben. Im Zusammenspiel mit den Zuschlagsregelungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. Betriebsstätte (0,03 %-Zuschlag) und für Familienheimfahrten (0,002 %-Zuschlag) kommt es bereits jetzt, wie der BFH mehrfach festgestellt hat, in vielen Konstellationen zur Übermaßbesteuerung. Ungeachtet dessen, dass Fahrzeuge der Ober- und Luxusklasse nur einen sehr geringen Anteil des Firmenwagenmarktes (gewerbliche Zulassungen ohne Kraftfahrzeughandel und Vermieter) ausmachen, beinhaltet bereits die derzeitige Ausgestaltung der 1 %-Regelung einen strukturellen Nachteil für höherpreisige Fahrzeuge: Die 1 %-Regelung unterstellt, dass z.B. eine Verdoppelung des Bruttolistenpreises mit einer Verdoppelung der Gesamtkosten (insbesondere Abschreibung, Treibstoffkosten, Versicherung und Kfz-Steuer) einhergeht, was nicht der Fall ist.

² Bei dem Bonus-Malus-System könnten mehr oder weniger als 100 % der jeweiligen Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht werden; bei dem Malus-System könnten höchstens 100 % der jeweiligen Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

Der Reformvorschlag würde auf Arbeitnehmer- und Unternehmensseite zu einer deutlichen und sachlich nicht gerechtfertigten Erhöhung der steuerlichen Belastungen führen. Dies würde die Frage aufwerfen, ob der Reformvorschlag mit dem verfassungsrechtlichen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu vereinbaren ist. Soweit die Studie möglicherweise auch die Anwendung der Fahrtenbuchmethode (Gesamtkostenmethode) als eigenständige Berechnungsmethode für die Besteuerung der privaten Nutzung einschränken will, verschärft sich die verfassungsrechtliche Problematik, weil keine Möglichkeit mehr bestehen würde, einer Übermaßbesteuerung durch das Führen eines Fahrtenbuches zu entgehen. Die Typisierungen und Pauschalierungen in den aktuellen Regelungen zur Dienstwagenbesteuerung (private Nutzung von betrieblichen Kraftfahrzeugen) bewegen sich bei Heranziehung eines realitätsgerechten Standardfalles in dem vom Bundesverfassungsgericht gesteckten Rahmen für typisierende und pauschalierende Vorschriften und können daher keinen Missbrauch begründen (siehe auch unter III. 1. a)).

2. Steuerliche Rahmenbedingungen für Unternehmen mit Kraftfahrzeugen

Die Abschreibung eines Kraftfahrzeugs bildet den betriebswirtschaftlichen Werteverzehr ab und stellt damit für Unternehmen keine Steuersubvention dar. Die geltende Abschreibungsdauer für Kraftfahrzeuge von sechs Jahren stellt entgegen der Studie keinen Anreiz für Unternehmen dar, betriebliche Kraftfahrzeuge regelmäßig zu erneuern (siehe auch unter III. 1. c)). Entscheidend für Unternehmen wird nicht die Abschreibungsdauer, sondern vielmehr der tatsächliche Wertverlust zwischen Anschaffung und Veräußerung und die Höhe der variablen Kosten sein. Die geltende Abschreibungsdauer von sechs Jahren wird im Hinblick auf die hohe Laufleistung betrieblich genutzter Fahrzeuge regelmäßig eher als zu hoch als zu niedrig angesehen. Eine Begrenzung der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten und Treibstoffaufwendungen widerspricht ohne erkennbare Rechtfertigung dem Grundsatz, dass die betrieblich veranlassten Aufwendungen die steuerliche Bemessungsgrundlage vermindern müssen (Nettoprinzip).

3. Aussagen zu den CO₂-Emissionen und zum Firmenwagenbestand

Die in der Studie getroffenen Aussagen zu den CO₂-Emissionen von Firmenwagen sind nicht aktuell und enthalten angreifbare Schlussfolgerungen. In den letzten Jahren ist der CO₂-Ausstoß von Firmenwagen besonders stark zurückgegangen. Im Zeitraum Januar 2008 bis

April 2011 verminderten sich die durchschnittlichen CO₂-Emissionen von neu zugelassenen Firmenwagen um 21,0 g CO₂/km. Bei neu zugelassenen Privatwagen sanken die CO₂-Werte in diesem Zeitraum lediglich um 14,9 g CO₂/km. Der überproportionale Rückgang der CO₂-Werte zeigt, dass der Firmenwagenmarkt eine ökologisch-technische Vorreiterrolle einnimmt und in besonderem Maße zur Verbrauchsreduzierung und Bestandsverjüngung beiträgt. Sofern eine zusätzliche umweltpolitische Lenkung im Bereich des Steuerrechts überhaupt erforderlich und zweckmäßig ist, steht im deutschen Steuerrecht hierfür als Verkehrssteuer bereits die Kfz-Steuer als geeignetes Instrument für ökologische Förderungs- und Lenkungsziele zur Verfügung.

4. Der Reformvorschlag der Studie leistet keinen Beitrag zur Steuervereinfachung

Die Umsetzung des Reformvorschlags der Studie würde die Besteuerung der privaten Dienstwagennutzung für die Arbeitgeber, Arbeitnehmer und die Finanzverwaltung erheblich verkomplizieren (neue Aufzeichnungs- und Ermittlungspflichten und komplizierte Berechnungsschritte), was dem Gedanken der Steuervereinfachung entgegen steht. Eine erhebliche Verkomplizierung würde sich auch für Unternehmer bzw. Selbständige ergeben, die Kraftfahrzeuge auch für private Zwecke nutzen.

Dies gilt insbesondere für den nach unserer Kenntnis häufigen Fall des Leasing, der in dem Reformvorschlag überhaupt nicht berücksichtigt ist.

III. Stellungnahme zu wesentlichen Aspekten der Studie und des Reformvorschlags

1. Annahmen und Schlussfolgerungen der Studie

a) Typisierungen und Pauschalierungen bei der 1 %-Methode können aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung gerechtfertigt sein (kein Missbrauchscharakter)

Bei den geltenden Regelungen zur Dienstwagenbesteuerung (private Nutzung betrieblicher Kraftfahrzeuge) handelt es sich um gesetzgeberische Typisierungen, weil für Zwecke der Besteuerung der Umfang der privaten Kraftfahrzeugnutzung keine Bedeutung für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen hat. Typisierende Rechtsvorschriften zeichnen sich dadurch aus,

dass Sachverhalte, die an sich unterschiedlich behandelt werden müssten, notwendig gleich behandelt werden.³ Die Studie leitet aus der Typisierung und Pauschalierung bei der Listenpreismethode (1 %-Methode) ab, dass die geltenden Regelungen zur Dienstwagenbesteuerung Missbrauchscharakter haben.⁴ Dies steht nicht im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, wonach typisierende und pauschalierende Regelungen insbesondere aus Gründen der Praktikabilität der Norm und Verwaltungsvereinfachung gerechtfertigt sein können.⁵ Der mit der 1 %-Methode verfolgte Zweck, die Steuererhebung insbesondere in den Fällen des Massenvollzugs bei Arbeitnehmern von der Ermittlung des privaten Nutzungsanteils und der hierdurch verursachten Kosten zu entlasten, kann damit für sich betrachtet noch keinen missbräuchlichen Charakter haben. Die Tatsache, dass die Regelungen den Wenig- und Vielfahrer steuerlich gleich behandeln, ist notwendige Folge der Typisierung und Pauschalierung. Verfassungsrechtlich problematisch wäre die vom Gesetzgeber gewählte Typisierung und Pauschalierung bei der privaten Kraftfahrzeugnutzung erst dann, wenn ein atypischer Fall als Leitbild gewählt wird.⁶ Hierfür werden in der Studie jedoch keine Anhaltspunkte gegeben (vgl. zur Angemessenheit der 1 %-Methode nachfolgend unter b)).

Auch der Feststellung der Studie, dass die steuerliche Berücksichtigung von Kraftfahrzeugaufwendungen bei gleichzeitiger privater Nutzung dem Aufteilungs- und Abzugsverbot in § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG widerspricht (Trennung der Privatsphäre von der Erwerbssphäre),⁷ kann in dieser Allgemeinheit nicht gefolgt werden. Das Aufteilungs- und Abzugsverbot hat in steuersystematischer Hinsicht von vornherein keine Bedeutung für die Überlassung von Kraftfahrzeugen an Arbeitnehmer, weil die Überlassung aus Sicht des Unternehmers stets Arbeitslohn darstellt und damit in voller Höhe betrieblich veranlasst ist.⁸ Eine Heranziehung des Aufteilungs- und Abzugsverbots für die Besteuerung von Unternehmern und Selbständigen müsste zudem die neuere Rechtsprechung des BFH zu gemischt beruflich (betrieblich) und privaten

³ Zur Definition *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, Berlin 1976, S. 97; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage, Köln 2000, S. 372 f.

⁴ Vgl. z.B. S. 51 f., 54 f., 56, 99, 102 und 116.

⁵ Aus jüngerer Zeit *BVerfG*, Beschluss vom 06.04.2011 – 1 BvR 1756/09, n.v.; *BVerfG*, Beschluss vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, DStR 2010, 2393, 2397.

⁶ Stellvertretend *BVerfG*, Beschluss vom 15.01.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 30; *BVerfG*, Beschluss vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 31; *BVerfG*, Beschluss vom 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 183.

⁷ S. 52, 99 und 108.

⁸ Vgl. *Nolte*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand: Februar 2011), § 4 Rn. 931.

Aufwendungen berücksichtigen.⁹ Eine Auseinandersetzung mit dieser Rechtsprechung findet in der Studie jedoch nicht statt.

b) Behauptung: Geltende Dienstwagenbesteuerung hat Subventionscharakter

Die Studie setzt für ihre Schlussfolgerungen und den Reformvorschlag voraus, dass die geltenden Regelungen zur Dienstwagenbesteuerung subventionierenden Charakter haben, d.h. der geldwerte Vorteil bzw. Entnahmewert deutlich zu niedrig bemessen ist. Hierbei fällt zunächst auf, dass die geltenden Besteuerungsregeln in der Studie teilweise nicht zutreffend bzw. stark missverständlich wiedergegeben werden. Der Arbeitnehmer muss bei der Listenpreismethode monatlich 1 % des Bruttolistenpreises versteuern (§ 8 Abs. 2 Satz 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG). In der Studie wird dagegen zum Teil der Eindruck erweckt, dass lediglich „1 % des geldwerten Vorteils“ zu versteuern ist¹⁰; dies vertauscht Ermittlung und Besteuerung des geldwerten Vorteils. Wenigstens missverständlich ist auch die Aussage, dass bei der Gesamtkostenmethode (Fahrtenbuchmethode) der auf die private Nutzung entfallende Teil der Gesamtkosten mit lediglich monatlich 1 % besteuert wird,¹¹ was eine zu niedrige Versteuerung des geldwerten Vorteils suggeriert. Zutreffend ist dagegen, dass bei der Gesamtkostenmethode die gesamten auf die private Nutzung entfallenden Kosten von dem Arbeitnehmer als geldwerter Vorteil zu versteuern sind (§ 8 Abs. 2 Satz 4 EStG). Neben diesen grundsätzlichen Ungenauigkeiten können auch die nachfolgenden Ausführungen der Studie zum Subventionscharakter der Dienstwagenbesteuerung angezweifelt werden.

i) Standardfall der Studie ist nicht realitätsgerecht:

Angezweifelt werden kann in erster Linie, ob der von der Studie gewählte Standardfall realitätsgerecht ist. Der untersuchte Standardfall ist entscheidend für die Beurteilung der Frage, ob die Besteuerungshöhe nach der 1 %-Methode angemessen ist und sich der Gesetzgeber daher im Rahmen einer zulässigen Typisierung und Pauschalierung bewegt. Die Studie geht davon aus, dass die Gesamtfahrleistung in dem typischen Fall jährlich 20.800 km, die Fahrten zwi-

⁹ Grundlegend *BFH*, Beschluss vom 21.09.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672.

¹⁰ S. 13 Fn. 4.

¹¹ S. 42: „Die Kosten des privaten Nutzungsanteils werden sodann der monatlichen Besteuerung von einem Prozent dieses Kostenanteils unterworfen“.

schen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. Betriebsstätte jährlich 9.600 km, die (reine) private Nutzung jährlich 8.400 km und die betriebliche Nutzung lediglich jährlich 2.800 km betragen.¹² Der Anteil der Privatfahrten beträgt in dem Beispielsfall rechnerisch 75 % der Fahrleistung ohne Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte/Betriebsstätte. Die Studie geht in ihrem Reformvorschlag davon aus, dass in jedem Fall für die Privatfahrten typisierend von 75 % auszugehen ist.¹³ Demgegenüber ist der Gesetzgeber bei der Schaffung der geltenden Regelungen zur Dienstwagenbesteuerung (1 %-Methode) von einer durchschnittlichen (reinen) Privatnutzung des Kraftfahrzeugs in Höhe von 12.000 km im Jahr (1.000 km/Monat) bei überwiegender betrieblicher Nutzung (d.h. einer mehr als 50 %-igen dienstlichen Nutzung) ausgegangen. Hieraus folgt ein Besteuerungssatz von 0,001 % für jeden privat gefahrenen Kilometer.¹⁴ Vor dem Hintergrund, dass viele Dienstwagennutzer berufliche Vielfahrer mit eingeschränkten privaten Nutzungsmöglichkeiten sind (Außendienstmitarbeiter wie z.B. Kundendienstmonteure, Servicetechniker und Handelsvertreter, bei denen das Fahrzeug ein Arbeitsmittel darstellt), dürfte die betriebliche Nutzung in der Regel deutlich überwiegen und die jährliche private Fahrleistung geringer als die vom Gesetzgeber angenommenen 12.000 km sein.¹⁵

Selbst bei Zugrundelegung einer (rein) privaten Nutzung von jährlich 12.000 km ergibt sich in einer Gegenüberstellung des geldwerten Vorteils (bzw. Entnahmewerts) für die in den wichtigsten Dienstwagensegmenten repräsentativen Kraftfahrzeuge einerseits und der auf Basis

¹² S. 161, 164 f. und 182.

¹³ Bei einem Außendienstmitarbeiter mit einer Jahresfahrleistung von z.B. 40.000 km (ohne Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) geht die Studie bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils nach dem Reformvorschlag somit davon aus, dass jährlich 30.000 km privat gefahren werden. Für die betriebliche Nutzung verbleiben danach lediglich jährlich 10.000 km, was bei 200 Arbeitstagen einer betrieblichen Nutzung von täglich lediglich 50 km entsprechen würde.

¹⁴ Die Laufleistung und der dabei zugrundeliegende Satz von 0,001 % für jeden gefahrenen Kilometer lässt sich aus dem Wert von 0,002 % (0,001 % für den Entfernungskilometer) bei der Regelung zu Familienheimfahrten (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 EStG, § 8 Abs. 2 Satz 5 EStG) ableiten. Diesen Kilometer-Satz legt die Finanzverwaltung zudem bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils in bestimmten Sonderfällen zugrunde, vgl. H 8.1 (9, 10) LStH 2011 unter „Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bei pauschaler Nutzungswertermittlung“ sowie unter „Gelegentliche Nutzung“; für den Bereich der Gewinneinkünfte *BMF*, Schreiben vom 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, 1328 Tz. 16. Dieser Satz liegt schließlich auch den Vorschriften zu den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. Betriebsstätte zugrunde (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 EStG, § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG), wo von Fahrten an 15 Tagen/Monat ausgegangen wird; Monatssatz von 0,03 % je Entfernungskilometer (15 Tage x 0,002 %); vgl. auch R 40.2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) LStR 2011; BT-Drs. 13/1686, S. 8.

¹⁵ Vgl. *Shell Deutschland Oil GmbH (Hrsg.)*, Shell PKW-Szenarien bis 2030, Hamburg 2009, S. 26 ff.

von ADAC-Daten ermittelten auf die Privatnutzung entfallenden Gesamtkosten andererseits, dass die Besteuerung mit monatlich 1 % des Bruttolistenpreises den Nutzungsvorteil in dem typischen Fall zutreffend abdeckt.¹⁶ Nach diesen Berechnungen ist der geldwerte Vorteil bzw. Entnahmewert bei höherpreisigen Fahrzeugen schon heute nach der Listenpreismethode deutlich zu hoch, da die 1 %-Regelung unterstellt, dass z.B. eine Verdoppelung des Bruttolistenpreises mit einer Verdoppelung der Gesamtkosten (insbesondere Abschreibung, Treibstoffkosten, Versicherung und Kfz-Steuer) einhergeht, was nicht der Fall ist, wobei in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen ist, dass der Anteil der Fahrzeuge der Ober- und Luxusklasse im Firmenwagenmarkt ohnehin sehr gering ist.¹⁷

ii) Zuschlagsregelungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. Betriebsstätte:

Der Subventionscharakter der Dienstwagenbesteuerung wird in der Studie zusätzlich damit begründet, dass die Nutzung des Dienstwagens für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten nur in ganz geringem Maße besteuert werde.¹⁸ Diese Feststellung der Studie ist bei Zugrundelegung der geltenden Vorschriften nicht nachvollziehbar. Bereits bei einer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 20 km ergibt sich für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. Betriebsstätte durch die Regelungen zum sog. „0,03 %-Zuschlag“ ein zusätzlicher geldwerter Vorteil bzw. Entnahmewert von monatlich 0,6 % (jährlich 7,2 %) des Bruttolistenpreises (§ 8 Abs. 2 Satz 3 EStG, § 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3 EStG). Der Zuschlag für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. Betriebsstätte hat danach eine wesentliche Bedeutung neben dem geldwerten Vorteil bzw. Entnahmewert von monatlich 1 % des Bruttolistenpreises. Wie der BFH in den letzten Jahren wiederholt entschieden hat, führt die Anwendung der Vorschriften zu den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. Betriebsstätte und zu Familienheimfahrten oftmals zu mit dem Prinzip der Steuergerechtigkeit nicht mehr zu vereinbarenden Besteuerungsergebnissen.¹⁹

¹⁶ Vgl. zu diesen Berechnungen *Musil/Jesse*, Lösungsansätze zur Vereinfachung der Besteuerung der privaten Nutzung eines Kraftfahrzeugs bei der Einkommensteuer, Universität Potsdam 2010, S. 39 ff.

¹⁷ Kraftfahrt-Bundesamt, Neuzulassungsstatistik April 2011.

¹⁸ S. 42, 57, 86, und 100.

¹⁹ *BFH*, Urteil vom 04.04.2008 – VI R 68/05, BStBl. II 2008, 890; *BFH*, Urteil vom 04.04.2008 – VI R 85/04, BStBl. II 2008, 887, 888; *BFH*, Urteil vom 22.09.2010 – VI R 57/09, BStBl. II 2011, 359; *BFH*, Beschluss vom 31.01.2011 – VI B 130/10, BFH/NV 2011, 792; *BMF*, Schreiben vom 01.04.2011 – IV C 5-S 2334/08/10010, DStR 2011, 672.

iii) Einfluss der Steuerprogression und der Lohnnebenkosten:

Nicht nachvollziehbar ist darüber hinaus die Feststellung der Studie, dass sich der Einkommensteuersatz des Arbeitnehmers bei der Gestellung eines Dienstwagens nicht erhöhe, während eine Barloohnerhöhung wegen der Steuerprogression sehr wohl zu einer Erhöhung des Einkommensteuersatzes führe.²⁰ Der geldwerte Vorteil aus der Dienstwagengestellung fließt ebenso wie eine entsprechende Barloohnerhöhung in die Berechnung der Einkünfte und das zu versteuernde Einkommen des Arbeitnehmers ein und trägt daher zur Steuerprogression bei. Eine steuerliche Besserstellung des Sachlohns gegenüber Barlohn ist nicht erkennbar. Der geldwerte Vorteil aus der Gestellung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zur privaten Nutzung führt bei dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer entgegen den Ausführungen der Studie²¹ auch zu einer beträchtlichen Erhöhung der Lohnnebenkosten, sofern nicht ausnahmsweise die maßgeblichen Beitragsbemessungsgrenzen überschritten sind.

iv) Übernahme von Kostenbestandteilen durch den Arbeitnehmer:

Ob es tatsächlich zutrifft, dass jeder zusätzlich gefahrene Kilometer für den Dienstwagennutzer mit keinen zusätzlichen Kosten verbunden ist,²² ist mehr als zweifelhaft und kann zumindest in dieser Pauschalität nicht gefolgt werden. Abgesehen davon, dass eine typisierende und pauschalierende Regelung wie die 1 %-Methode gerade den Zweck verfolgt, die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen von der aufwendigen Ermittlung des Sachverhalts (privat gefahrene Kilometer) im Einzelfall zu entlasten, berücksichtigt die Studie bei der Bewertung der 1 %-Regelung nicht, dass Kraftstoffkosten für die private Nutzung nach unserer Kenntnis in vielen Fällen nicht vollständig oder gar nicht durch den Arbeitgeber übernommen werden. Eine besonders intensive private Nutzung führt danach dazu, dass der Arbeitnehmer nicht nur mit Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen belastet ist, sondern darüber hinaus erhebliche Kostenbestandteile aus seinem versteuerten Einkommen aufwenden muss, ohne diese Kosten steuermindernd geltend machen zu können. In dieser Allgemeinheit kann die Feststellung der Studie zudem deshalb nicht zutreffend sein, weil der Zuschlag für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. Betriebsstätte entfernungsabhängig ausgestaltet ist, so

²⁰ Vgl. z.B. S. 13 und 81.

²¹ Z.B. S. 18.

²² S. 17 f., 131, 132, 155 Fn. 305.

dass der steuerpflichtige geldwerte Vorteil bzw. Entnahmewert und somit die finanzielle Belastung des Nutzers infolge der höheren Fahrleistung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte/Betriebstätte ansteigt.

v) Betriebliches Interesse bei Fahrzeugauswahl:

Das Argument, dass der Arbeitnehmer ein starkes Interesse an der Anschaffung hochpreisiger Fahrzeuge hat, ist ebenfalls aus steuersystematischer Sicht nur schwer nachvollziehbar, da sich der zu versteuernde geldwerte Vorteil für den Arbeitnehmer bzw. die vom Arbeitnehmer zu tragenden Kosten entsprechend erhöhen. Dies betrifft insbesondere auch den Zuschlag für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Es liegt vielmehr näher, dass der Fahrzeugtyp in der Regel vom betrieblichen Interesse bestimmt ist und der Arbeitnehmer bei der Auswahl der Fahrzeugklasse keinen nennenswerten Einfluss hat. Wie allgemein bekannt ist, geben die meisten Arbeitgeber in Abhängigkeit von der betrieblichen Einsatzweise des Geschäftsfahrzeugs die Fahrzeugklasse oder das Fahrzeugmodell und Ausstattungsvarianten vor.

c) Steuerliche Rahmenbedingungen für Unternehmen mit Kraftfahrzeugen

Zu den Ausführungen der Studie zur Anschaffung und Abschreibung von betrieblichen Kraftfahrzeugen ist vorab darauf hinzuweisen, dass nach unserer Kenntnis eine hohe Zahl der betrieblichen Kraftfahrzeuge nicht zu Eigentum erworben, sondern auf der Grundlage von Leasingverträgen genutzt wird und damit in diesen Fällen in aller Regel keine Anschaffung und auch keine Abschreibung durch den Leasingnehmer stattfindet. Der danach sehr bedeutsame Bereich des Leasing wird dagegen in dem Analyseteil der Studie und auch in dem vorgestellten Reformvorschlag nicht abgedeckt. Die Ausführungen der Studie zur Besteuerung der Unternehmen sind vor diesem Hintergrund deshalb von vornherein unvollständig.

Die Abschreibung eines Kraftfahrzeugs soll den betriebswirtschaftlichen Werteverzehr abbilden, der für Neufahrzeuge nach den Beobachtungen auf dem Gebrauchtwagenmarkt in der Realität degressiv verläuft (hoher Wertverlust in den ersten zwei Jahren). Die derzeitigen steuerlichen Regelungen lassen aber nur noch lineare Abschreibungen zu (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG). Der tatsächliche Wertverlust ist für die Unternehmen damit sogar noch höher als es die steuerlichen Abschreibungsverfahren derzeit zulassen. Es kann deshalb davon ausgegangen werden, dass die geltenden Abschreibungsregelungen für die Unternehmen bereits zum ge-

genwärtigen Zeitpunkt steuerlich nachteilig sind. Die Feststellung der Studie, dass in der Abschreibungsdauer von sechs Jahren eine Subvention liegt, kann vor diesem Hintergrund nicht nachvollzogen werden. Betrieblich genutzte Fahrzeuge haben in der Regel nach unserer Kenntnis zudem eine deutlich höhere Laufleistung und Abnutzung, weshalb für solche Fahrzeuge eine weitere Verlängerung der Abschreibungsdauer nicht gerechtfertigt ist. Die Tatsache, dass betriebliche Kraftfahrzeuge regelmäßig vor Ablauf von sechs Jahren ersetzt werden, dürfte darauf beruhen, dass mit zunehmendem Alter des Fahrzeugs die Reparaturanfälligkeit und auch andere variable Kosten ansteigen.

Das Argument der Studie, dass die aktuellen steuerlichen Rahmenbedingungen (insbesondere die sechsjährige Abschreibungsdauer) Anreize für Unternehmen schaffen, betriebliche Kraftfahrzeuge regelmäßig zu erneuern, ist ökonomisch nicht nachvollziehbar. Den bei der Anschaffung eines Kraftfahrzeugs entstehenden Ausgaben (100 %) steht über die Abschreibung lediglich eine steuerliche Kompensation in Höhe des Steuersatzes (z.B. von nur rd. 30 % bei Kapitalgesellschaften) gegenüber. Eine verstärkte Erneuerung der betrieblichen Fahrzeugflotten führt danach stets zu einem erheblichen Mittelabfluss (vor und nach Steuern). In steuersystematischer Hinsicht gleicht sich eine zu hohe bzw. zu niedrige Abschreibung zudem bei der Veräußerung des Wirtschaftsgutes über die Ermittlung des Veräußerungsgewinns wieder aus.

Angemerkt werden muss daneben, dass aus Sicht der Unternehmen bei der Abschreibung von Kraftfahrzeugen die gleichen steuerlichen Grundsätze wie für andere Wirtschaftsgüter (z.B. Maschinen) gelten. Eine von der Studie behauptete steuerliche Bevorzugung des Wirtschaftsgutes „Kraftfahrzeug“ können wir nicht erkennen. Aus Sicht der Unternehmen dürften bei der Fahrzeugauswahl unternehmensinterne Anforderungen im Vordergrund stehen. Hierfür spricht insbesondere, dass – wie die Studie ebenfalls feststellt – Fahrzeuge der Kompakt- und Mittelklasse und nicht Fahrzeuge der Ober- und Luxusklasse den weitaus größten Anteil am Dienstwagenmarkt aufweisen.²³

Soweit die Studie ausführt, dass für Unternehmen ein steuerlicher Vorteil darin besteht, dem Arbeitnehmer einen Dienstwagen zur privaten Nutzung anstatt einer Barloohnerhöhung anzubieten, können wir dies vor dem Hintergrund der geltenden steuerlichen Regelungen nicht

²³ Kraftfahrt-Bundesamt, Neuzulassungsstatistik April 2011.

nachvollziehen. Die Aufwendungen für das einem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellte Kraftfahrzeug sind wie Barlohn ebenso steuerlich als Betriebsausgabe abzugsfähig. Der Vergleich mit der Gewährung von Barlohn in der Studie dürfte zudem in der Unternehmenswirklichkeit unrealistisch sein, weil betriebliche Fahrzeuge in erster Linie für betriebliche Zwecke zur Verfügung stehen müssen und nur in bestimmten Fällen eigens für die private Nutzung des Arbeitnehmers angeschafft werden.

Nicht anschließen können wir uns auch den Feststellungen der Studie, wonach die Anschaffung eines Kraftfahrzeugs im Betriebsvermögen für Einzelunternehmer und andere Selbständige zu Kostenvorteilen gegenüber einer Anschaffung im Privatvermögen führt. Diese Betrachtung berücksichtigt nur unzureichend, dass die private Nutzung durch den Unternehmer bzw. den Selbständigen über die Listenpreismethode bzw. die Gesamtkostenmethode (Fahrtenbuchmethode) dazu führt, dass sich wegen der Nutzungsentnahme nur ein Teil der Aufwendungen steuermindernd auswirkt (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, § 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3 EStG).

Auch fällt bei der privaten Nutzung durch den Unternehmer bzw. Selbständigen Umsatzsteuer an, die den zuvor geltend gemachten Vorsteuerabzug hinsichtlich der privaten Nutzung wieder kompensiert (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG). Unberücksichtigt bleibt in der Studie zudem, dass auch die Nutzung von Firmenwagen durch Arbeitnehmer für Privatfahrten, für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten umsatzsteuerpflichtig ist.

d) Annahmen und Schlussfolgerungen zum Firmen-/Dienstwagenmarkt und den CO₂-Emissionen

Die Ergebnisse der Bestandsberechnungen der Studie sind aus unserer Sicht teilweise nicht nachvollziehbar. Da Firmenwagen im Durchschnitt wesentlich jünger sind als auf private Halter zugelassene Fahrzeuge,²⁴ sollte die Differenz zwischen den durchschnittlichen CO₂-Werten für diese beiden Haltergruppen im Gegensatz zu den Berechnungen der Studie im Fahrzeugbestand eher kleiner sein als bei den Neuzulassungen. Die in der Studie herangezogenen Be-

²⁴ Kraftfahrt-Bundesamt, Bestandsstatistik.

standsdaten mit CO₂-Werten liegen beim Kraftfahrt-Bundesamt (KBA) für die Zulassungsjahre 2000 bis 2004 nicht vor, so dass es sich nur um Schätzungen handeln kann.

Die Berechnung der Effekte auf den gesamten CO₂-Ausstoß durch den Reformvorschlag der Studie beruht u.E. ebenfalls auf nicht plausiblen Annahmen. Zum einen wird im Falle des Status quo (Beibehaltung der geltenden Regelungen) eine CO₂-Verminderung je Fahrzeug in den Jahren 2012-2020 von in der Summe 3 % unterstellt. Allein im Jahr 2010 lag die Reduktion der CO₂-Werte bei Firmenwagen jedoch bei 4,7 %.²⁵ Es ist sehr unwahrscheinlich, dass diese starke Bewegung bei der CO₂-Verminderung von 2012 bis 2020 auf nahezu „Null“ zurückgehen wird. Allein schon Vorgaben des Europäischen Gemeinschaftsrechts dürften für wesentlich höhere Emissionsrückgänge sorgen. Für den Reformvorschlag der Studie werden zwei Szenarien mit zusätzlich 5 % bzw. zusätzlich 10 % CO₂-Reduktion berechnet. Eine nachvollziehbare Basis für diese Zahlen wird in der Studie nicht angegeben. Nur am Rande ist zu bemerken, dass die in dieser Weise berechneten CO₂-Einsparungsergebnisse für 2012-2020 im Text und der Tabelle der Studie uneinheitlich beziffert werden (2,9 bis 5,7 Mio. t bzw. 3,2 bis 6,3 Mio. t).²⁶ Die von der Studie vorgegebenen CO₂-Einsparungen sind für uns nicht nachvollziehbar.

Die durchschnittlichen CO₂-Emissionen von Firmenwagen haben sich 2010 im Vergleich zum Jahr 2009 um 4,7 % und damit wesentlich stärker als bei den privaten Neuzulassungen (0,4 %) reduziert. In dem Zeitraum von Januar 2008 bis April 2011 konnten die CO₂-Emissionen von Firmenwagen um 21,0 g CO₂/km gesenkt werden, während der CO₂-Ausstoß von Privatfahrzeugen lediglich um 14,9 g CO₂/km zurückgegangen ist. Dies spricht eher für eine ökologisch-technische Vorreiterrolle des Firmenwagenmarktes als für die These der Studie, dass Firmenwagen verbrauchsstarke Fahrzeuge sind. Der Anteil der Oberklassefahrzeuge am Firmenwagenmarkt ist nachweislich gering; nahezu zwei Drittel der in Deutschland zugelassenen Firmenwagen stammen aus den unteren Segmenten (einschließlich Mittelklasse).²⁷ Da die Studie mit (aus heutiger Sicht) veralteten Daten von 2008 arbeitet und zum anderen eine unübliche und vereinfachende Abgrenzung der Firmenwagen benutzt, werden die Neuzulassungen mit

²⁵ Hierzu und zu den folgenden Angaben zu den CO₂-Emissionen: Kraftfahrt-Bundesamt, Neuzulassungsstatistik April 2011.

²⁶ S. 184.

²⁷ Kraftfahrt-Bundesamt, Neuzulassungsstatistik April 2011.

hohen Emissionswerten überschätzt. So haben nach Daten des KBA 2010 nur noch etwa 82.000 Firmenwagen im engeren Sinne (gewerbliche Zulassungen ohne Kraftfahrzeughandel und Vermieter) CO₂-Werte von über 200 g CO₂/km gegenüber der in der Studie für 2008 angegebenen Zahl von 280.000.²⁸ Ihr Anteil an allen 2010 neu zugelassenen Pkw über 200 g CO₂/km liegt damit bei lediglich 46 % (Studie: 77 %).

2. Reformvorschlag der Studie

a) Abkehr von steuerrechtlichen Grundprinzipien

Der Reformvorschlag der Studie würde auf Arbeitnehmerseite zu einer massiven Erhöhung des zu versteuernden geldwerten Vorteils und einer entsprechenden Erhöhung der Lohnnebenkosten führen. Ausgehend davon, dass die Listenpreismethode den geldwerten Vorteil bereits realitätsgerecht abdeckt, ist eine solche Erhöhung nicht gerechtfertigt. Durch die Zuschlagsregelungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und Familienheimfahrten liegt nach der Rechtsprechung des BFH sogar oftmals bereits eine Übermaßbesteuerung vor, die nur durch Anwendung der Fahrtenbuchmethode verhindert werden kann (s.o.). Eine weitere deutliche Erhöhung des zu versteuernden geldwerten Vorteils könnte demnach in vielen Fällen zu einer Übermaßbesteuerung auf Arbeitnehmerseite führen, die mit dem verfassungsrechtlichen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht mehr vereinbar wäre. Entsprechendes gilt für die Besteuerung von Unternehmern und Selbständigen, die betriebliche Kraftfahrzeuge auch privat nutzen.

Soweit die Studie möglicherweise auch die Anwendung der Fahrtenbuchmethode (Gesamtkostenmethode) als eigenständige Berechnungsmethode für die Besteuerung der privaten Nutzung einschränken will, könnte dies die verfassungsrechtliche Problematik des Reformvorschlags verschärfen. Bei der 1 %-Methode und den Vorschriften für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. Betriebsstätte handelt es sich bislang um widerlegbare Typisierungen, weil dem Steuerpflichtigen die Fahrtenbuchmethode offensteht.²⁹ Die Grenzen der Typisierung durch den Gesetzgeber weiten sich aus, wenn die Einzelfallgerechtigkeit gegen die Typi-

²⁸ S. 34.

²⁹ So ausdrücklich *BFH*, Urteil vom 24.02.2000 – III R 59/98, *BStBl. II* 2000, 273, 276.

sierung durchgesetzt werden kann.³⁰ Sollte die Fahrtenbuchmethode eingeschränkt oder sogar abgeschafft werden, hätte der Steuerpflichtige hingegen nicht mehr die Möglichkeit, einer Übermaßbesteuerung im Einzelfall zu entgehen.

Die in der Studie vorgeschlagene Begrenzung der steuerlichen Absetzbarkeit von Fahrzeugaufwendungen geht auf die von uns nicht geteilte Annahme zurück, dass die Absetzbarkeit von Fahrzeugaufwendungen eine steuerliche Subvention darstellt. Eine Begrenzung der Absetzbarkeit widerspricht dem Grundsatz, dass die betrieblich veranlassten Aufwendungen im Grundsatz die steuerliche Bemessungsgrundlage vermindern müssen (Nettoprinzip). Für eine Abkehr von diesem Grundsatz ist kein Rechtfertigungsgrund ersichtlich. Sofern eine zusätzliche umweltpolitische Lenkung im Bereich des Steuerrechts überhaupt erforderlich und zweckmäßig ist, steht in steuersystematischer Hinsicht im deutschen Steuerrecht als Verkehrssteuer bereits die Kfz-Steuer als Instrument für ökologische Förderungs- und Lenkungsziele zur Verfügung.

b) Kein Beitrag zur Steuervereinfachung

Die Umsetzung des Reformvorschlags der Studie würde die Besteuerung der Arbeitnehmer sowie der Unternehmer und Selbständigen aus mehreren Gründen stark verkomplizieren und steht dem Gedanken der Steuervereinfachung damit deutlich entgegen. Bereits die Aufspaltung des geldwerten Vorteils in eine anschaffungs- und nutzungsbezogene Komponente führt zu einer Erhöhung der Komplexität. Da der bereits heute sehr streitanfällige Zuschlag für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Reformvorschlag möglicherweise beibehalten werden soll,³¹ ergibt sich von vornherein keine strukturelle Vereinfachung der Besteuerung. Hiervon abgesehen müssten die für die Bemessung der anschaffungs- und nutzungsbezogenen Komponente erforderlichen Parameter zunächst (streitanfällig) in jedem Einzelfall ermittelt werden. Dies gilt u.a. für die Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungskosten, der Jahresfahrleistung und der ggf. zu ermittelnden CO₂-Emissionen des konkreten Fahrzeugs für die nutzungsbezogene Komponente.

³⁰ Allgemein *BFH*, Urteil vom 24.02.2000 – III R 59/98, BStBl. II 2000, 273, 276 und *BFH*, Beschluss vom 29.07.2003 – I B 4/03, BFH/NV 2003, 1577 f.

³¹ Vgl. S. 163 Fn. 316.

Die Studie geht zudem selbst davon aus, dass in einer Reihe von Konstellationen Ausnahmeregelungen gefunden werden müssten, welche die Gesetzesanwendung noch komplexer machen würden. Hierunter zählen z.B. Sonderregelungen zu Gebrauchtfahrzeugen, die im Verhältnis zu den tatsächlichen Anschaffungskosten relativ hohe variable Kosten haben und bei der vollständigen oder teilweisen Übernahme von Kraftstoffkosten durch den Arbeitnehmer. Sonderregelungen müssten auch für den Fall getroffen werden, dass Arbeitnehmer Fahrzeuge aus einem Fahrzeugpool nutzen. Da die nutzungsbezogene Komponente des Reformvorschlages an die Gesamtjahresfahrleistung anknüpft, ergibt sich bei einem Fahrzeugpool und einer z.B. nur tageweisen Nutzung zusätzlicher Regelungsbedarf. Von vornherein nicht berücksichtigt werden durch die Studie die Schwierigkeiten, die sich im Bereich des Fahrzeugleasing stellen, obwohl nach unserer Kenntnis ein hoher Anteil der Firmenwagen geleast und nicht angeschafft wird. Sollte die Fahrtenbuchmethode aus verfassungsrechtlichen Gründen beibehalten werden, ist zu erwarten, dass ein wesentlicher Teil der Arbeitnehmer zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung faktisch zur Führung eines Fahrtenbuches gezwungen wäre. Eine Ausweitung der Fahrtenbuchmethode leistet jedoch von vornherein keinen Beitrag zur Steuervereinfachung.

Auch auf Unternehmensseite widerspricht der Reformvorschlag dem Gedanken der Steuervereinfachung. Sollte zur Vermeidung von Ausweichreaktionen auch der Bereich der Leasingfahrzeuge mit in den Reformvorschlag einbezogen werden, müssten die Leasingraten im Einzelnen aufgeschlüsselt werden, um die im Abzug begrenzten Positionen zu identifizieren. Insgesamt stellt sich bei Einbeziehung der Treibstoffkosten als variable Kosten das Problem, dass für jedes einzelne Fahrzeug gesonderte Aufzeichnungen über die angefallenen Kosten geführt werden müssten, um eine korrekte Zuordnung der Aufwendungen zu jedem einzelnen Fahrzeug zu erreichen. Der Verwaltungsaufwand durch den Reformvorschlag würde damit auf Unternehmensseite nahezu dem Verwaltungsaufwand der ebenfalls nicht der Steuervereinfachung dienenden Fahrtenbuchmethode entsprechen. Auch müssten weitere Daten erhoben werden (z.B. zu den CO₂-Emissionen).

Berlin, den 31. Mai 2011

gez Dr. Florian Kutt
Rechtsanwalt/Steuerberater

gez. Dr. Christian Pitzal
Rechtsanwalt/Steuerberater