



BERLINER RECHTSZEITSCHRIFT

JURISTISCHE FACHZEITSCHRIFT AN DER FREIEN UNIVERSITÄT BERLIN

AUS DER LEHRE

Prof. Dr. Gregor Bachmann und Magnus Habighorst
Das modernisierte Personengesellschaftsrecht

GRUNDLAGEN

Vicki Fee Weber

Das Verhältnis von Sein und Sollen als Möglichkeit zur Beschreibung und Begründung von Recht – eine Untersuchung der Ansätze Kants und Kelsens

Max Rinckens

Die *actio exercitoria* – Grundlage und Grenzen der Haftung des Reeders im römischen Recht

ZIVILRECHT

Elisabeth Maria Eckhold

Grundbuch auf der Blockchain

ÖFFENTLICHES RECHT

David Wellstein

An Introduction to the Legal Design of Electoral Commissions

Leo Miura

Firmenwagen – Grund- und aktuelle Fragen ihrer steuerlichen Berücksichtigung

4. Jahrgang · Seiten 85–172

www.berlinerrechtszeitschrift.de

ISSN (Print) 2699-948X · ISSN (Online) 2699-2132

AUSGABE 2/2023

Leo Miura*

Firmenwagen – Grund- und aktuelle Fragen ihrer steuerlichen Berücksichtigung

Aus steuerrechtlicher Sicht erweist sich der Firmenwagen als überaus komplex und vielseitig: Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung müssen sich beim Thema Firmenwagen einer Vielzahl an Herausforderungen stellen, die sie – mal mehr, mal weniger elegant – auf verschiedenen Wegen gelöst haben. Dazu zählt insbesondere die Problematik der im Alltag üblichen Privatnutzung eines eigentlich betrieblichen Firmenwagens, die Herausforderungen durch neue, alternative Antriebsarten, aber auch die stetig wachsende Verantwortung im Lichte des Klimaschutzes, die den Verkehrssektor nicht nur indirekt trifft. Dieser Beitrag beleuchtet die Geltung derzeitiger steuerrechtlicher Regularien für den Firmenwagen und beschäftigt sich dabei mit grundlegenden und aktuellen Fragen.

Inhaltsübersicht

A. Einleitung	160
B. Verortung des Firmenwagens im Steuerrecht	161
I. Ertragsteuerliche Behandlung	161
II. Umsatzsteuerliche Behandlung	162
C. Privatnutzung des Firmenwagens	162
I. Begriffliche Grundlagen	162
II. Bewertungsmethoden zur Nutzungswertbesteuerung	163
1. Pauschale Nutzungswertmethode	163
2. Individuelle Nutzungswertmethode	164
3. Besonderheiten bei der Anwendung	164
III. Verfassungsmäßigkeit der 1%-Methode	164
1. Unzulässige Einschränkung des objektiven Nettoprinzips	165
2. Zu strenge Anforderungen an das Fahrtenbuch	166
3. Verstoß gegen das Gebot der Normenklarheit	166
4. Entscheidung der Gerichte	166
IV. Rechtsentwicklung zum Anscheinsbeweis	166
D. Nebenaspekte der Privatnutzung	167
I. Kostenbeteiligungen des Arbeitnehmers	167
II. Nutzungswertbesteuerung bei Leasing-Verträgen	167
E. Weitere Fahrtarten	167
I. Regelungstechnik für Gewinneinkunftsarten	168
II. Regelungstechnik für Überschusseinkunftsarten	168
F. Elektromobilität	168

I. Nachteilsausgleich bei Anwendung der 1%-Methode	169
II. Nachteilsausgleich bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode	169
G. Firmenwagen und Klimaschutz	169
I. Umweltverträglichkeit der Firmenwagenbesteuerung	170
1. Steuervergünstigung durch die 1%-Methode	170
2. Weitere begünstigende Faktoren	170
3. Nachteilsausgleich für Plug-In-Hybridfahrzeuge	171
II. Firmenwagen im internationalen Vergleich	171
H. Fazit	171

A. Einleitung

In zwei Jahren feiert die erste Normierung zur Nutzungswertbesteuerung des Kraftfahrzeugs ihren einhundertsten Geburtstag – die Regelung des § 16 Abs. 5 Nr. 4 für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im EStG von 1925.¹ Inzwischen hat sich ein Gerüst aus mehreren Rechtsnormen an verschiedenen Stellen des EStG und des UStG, Stellungnahmen der Finanzverwaltung sowie ständiger Rechtsprechung gebildet, das in seiner Gesamtheit die rechtliche Gestalt des Firmenwagens ergibt. Aus Sicht der deutschen Automobilindustrie ist der Firmenwagenmarkt einer der wichtigsten Absatzmärkte. Der Marktanteil deutscher Autohersteller liegt im Bereich des Firmenwagengeschäfts bei ganzen 82 %.² Auf dem Arbeitsmarkt ist es besonders bei großen Unternehmen als Arbeitgebern üblich, neben der Lohnzahlung als Arbeitsvergütung die Nutzung eines Firmenwagens als Vorteil anzubieten, um neues Personal anzuwerben.³

Es lässt sich eine Fülle an Gründen benennen, aufgrund derer eine einfache und abschließende Regelung der Besteuerung schwerfällt. Zunächst werden Firmenwagen je nach Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer oft nicht nur für dienstliche Zwecke, sondern auch für private Fahrten genutzt. Dies wirft unter anderem die Frage auf, wie und weshalb der daraus entstandene Vorteil für den Arbeitnehmer versteuert werden kann. Mit der grundlegenden Problematik der Privatnutzung eines Firmenwagens und den vielen Anschlussfragen beschäftigen sich die Abschnitte (C.) bis (E.) dieser Arbeit in entsprechendem Umfang.

* Der Verfasser studiert im zehnten Semester Rechtswissenschaft an der Freien Universität Berlin. Der Beitrag wurde als Studienabschlussarbeit im Schwerpunktbereich Allgemeines Steuerrecht bei Herrn Univ.-Prof. Dr. Markus Heintzen verfasst.

¹ RGBl. I 1925, S. 193; Schanz, FA 1926, 132 (138); vgl. Urban, Besteuerung von Firmen- und Dienstwagen – Ertragsteuerliche Behandlung des Nutzungswerts von Kraftfahrzeugen, 2009, S. 33.

² Hubik/Tyborski, „Besteuerung überfällig? – Deutsche Autohersteller fürchten um das Dienstwagen-Geschäft“, Handelsblatt v. 22.8.2022, <https://www.handelsblatt.com/28617502.html>, zuletzt abgerufen am 29.9.2023.

³ Schiefer/Buse, DB 2017, 2097 (2100); Becker/Uhlendorf, „Elektroautos in Flotten – Öko-Autos oder Protz-Limousinen?“, SZ v. 6.10.2022, <https://sz.de/1.5648757>, zuletzt abgerufen am 29.9.2023.

Ein weiterer Grund, insbesondere für die stetige Veränderung der Rechtslage, ist die aktuelle Relevanz des Themas. Denn das Voranschreiten der Elektromobilitätswende und die zunehmende Bedeutung des Klimaschutzes betrifft auch den Firmenwagen. Fast zwei Drittel aller neuen Fahrzeuge wurden im vergangenen Jahr gewerblich zugelassen.⁴ Dass der Gesetzgeber zur Beeinflussung des künftigen Fahrzeugbestandes in Deutschland den Firmenwagen in Augenschein nimmt, scheint daher unausweichlich.⁵ Mit der Elektrifizierung beschäftigt sich Abschnitt (F.), mit (sonstigen) Umweltfragen Abschnitt (G.) dieser Arbeit.

Bevor die einzelnen Probleme behandelt werden, ist ein Überblick über die für den Firmenwagen einschlägigen Steuernormen nötig. Was das Steuerrecht also unter dem „Firmenwagen“ versteht, soll der folgende Abschnitt (B.) für das Ertrag- und das Umsatzsteuerrecht erläutern.

B. Verortung des Firmenwagens im Steuerrecht

An sich ist der Begriff „Firmenwagen“ kein steuergesetzlicher. Nach einer wörtlichen Erwähnung oder gar Legaldefinition sucht man in den deutschen Steuergesetzen vergeblich.⁶ Die Unterscheidung zwischen den zwei geläufigen Begriffen „Firmenwagen“ und „Dienstwagen“ ist weder praktisch noch steuerrechtlich von Bedeutung.⁷ Beide Begriffe meinen letztlich gleichermaßen Kraftfahrzeuge (Kfz), die einem Betriebsvermögen zugeordnet sind; das Gesetz unterscheidet lediglich deren Nutzungsart.⁸ Dabei sind Kfz im Sinne der Firmenwagenbesteuerung nur solche Fahrzeuge, die nach allgemeinen Erfahrungssätzen überhaupt einer nicht nur untergeordneten privaten Nutzung zugänglich sind; Lkw und Zugmaschinen sind daher keine Firmenwagen in diesem Sinne.⁹ Auf Fahrräder sind die Regelungen des Firmenwagens nur anwendbar, wenn sie verkehrsrechtlich als Kfz einzuordnen sind.¹⁰

I. Ertragsteuerliche Behandlung

Spricht man vom Firmenwagen, bewegt man sich aus steuerrechtlicher Sicht vornehmlich im Bereich der Einkommensteuer. Gemäß § 2 Abs. 2 S. 1 EStG wird im deutschen Steuerrecht zwischen Gewinneinkünften (insbesondere Einkünfte aus Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit)

und Überschusseinkünften (insbesondere Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit) unterschieden. Je nach Einkunftsart sind verschiedene Berechnungsmethoden des letztlich zu versteuernden Einkommens im Sinne des § 2 Abs. 5 EStG vorgesehen. Die Einkünfteermittlung des Arbeitnehmers im Rahmen der Überschusseinkünfte erfolgt durch die Berechnung des Unterschiedsbetrages zwischen Einnahmen und Werbungskosten (Überschussrechnung) nach den §§ 8–9a EStG.¹¹ Gewerbetreibende und Selbstständige mit Buchführungspflicht ermitteln ihre Einkünfte grundsätzlich durch den Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 EStG, indem sie das Betriebsvermögen zum Schluss des Wirtschaftsjahres mit dem Betriebsvermögen zum Schluss des vorigen Wirtschaftsjahres vergleichen, den Wert der Entnahmen dazurechnen und den Wert der Einlagen abziehen (Bilanzierung).¹² Innerhalb der Gewinneinkunftsarten kann gemäß § 4 Abs. 3 EStG schließlich auch mittels Überschussrechnung ermittelt werden, wenn dem Steuerpflichtigen keine Buchführungspflicht zukommt und er dies auch nicht freiwillig tut.¹³ Der Dualismus der Einkunftsarten ist auch für den Firmenwagen bedeutend. Je nachdem, ob das Fahrzeug von einem Gewerbetreibenden bzw. einem Selbstständigen, oder von einem Arbeitnehmer verwendet wird, ist die (private) Nutzung anhand unterschiedlicher Normen zu bewerten. Damit ein Fahrzeug überhaupt als Firmenwagen verwendet werden kann, muss es bei seiner Anschaffung der unternehmerischen Sphäre zugeordnet werden.¹⁴

Denn grundsätzlich können Wirtschaftsgüter entweder dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zugeordnet sein. Beträgt der Anteil ihrer betrieblichen Nutzung mehr als 50 %, sind sie gemäß R 4.2 Abs. 1 S. 4 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) Teil des sogenannten notwendigen Betriebsvermögens.¹⁵ Bei einer betrieblichen Nutzung von weniger als 10 % gehören sie gemäß R 4.2 Abs. 1 S. 5 EStR zum notwendigen Privatvermögen. Im Bereich des betrieblichen Nutzungsanteils zwischen 10 und 50 % hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, das Wirtschaftsgut wahlweise dem betrieblichen oder dem privaten Vermögen zuzuordnen (gewillkürtes Betriebsvermögen, R 4.2 Abs. 1 S. 6 EStR).¹⁶ Für Kfz bedeutet dies, dass sie dem Betriebsvermögen angehören und damit als Firmen-

⁴ Kraftfahrt-Bundesamt (KBA), Pressemitteilung Nr. 01/2023 – Fahrzeugzulassungen im Dezember 2022, https://www.kba.de/DE/Presse/Pressemittelungen/Fahrzeugzulassungen/2023/pm01_2023_n_12_22_pm_komplett, zuletzt abgerufen am 29.9.2023.

⁵ *Transport & Environment* (T&E), Ökologische Umgestaltung des Firmenwagenmarkts in Deutschland, <https://www.transportenvironment.org/wp-content/uploads/2022/08/202208-Okologische-Umgestaltung-des-Firmenwagenmarkts-in-Deutschland.pdf>, zuletzt abgerufen am 29.9.2023, S. 14–16; *Becker/Uhlendorf* (Fn. 3).

⁶ *Wirfler* in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 63. Aufl. 2023, Stichwort „Firmenwagen“, Rn. 1; *Urban* (Fn. 1), S. 3.

⁷ Anderer Ansicht ist *Urban*, der den Begriff „Firmenwagen“ für Gewinn- und „Dienstwagen“ für Überschusseinkunftsarten verwendet, vgl. *Urban*, FR 2/2020, 61 Fn. 1; gleichsinnig *Gröpl*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, Bd. 8, 335. EL 2023, § 8 Rn. C 21.

⁸ S. unten, Abschnitte (C.) und (E.)

⁹ BFH, DStRE 2003, 712 (713); BMF, BStBl. I 2022, S. 232 Rn. 3–6.

¹⁰ Dazu müssen sie mit einem Motor ausgestattet sein, eine gewisse Geschwindigkeit erreichen können und kennzeichen- und versicherungspflichtig sein; BMF, BStBl. I 2022, S. 232 Rn. 3.

¹¹ *Hey* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 8 Rn. 189; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2022, S. 243.

¹² *Hey* (Fn. 11), Kap. 8 Rn. 350.

¹³ *Birk/Desens/Tappe* (Fn. 11), S. 242.

¹⁴ *Markgraf*, Firmenwagen in der Buchhaltung, 1. Aufl. 2019, S. 13; *Albert/Braun*, Kraftfahrzeuge im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht, 2008, S. 26.

¹⁵ Bei den Einkommensteuer-Richtlinien handelt es sich um Weisungen des BMF an die Finanzbehörden zur einheitlichen Anwendung des Einkommensteuerrechts; BMF, BStBl. S1 2005, S. 3.

¹⁶ Vgl. *Albert/Braun* (Fn. 14), S. 26.

wagen zu qualifizieren sind, wenn der Anteil der betrieblich veranlassten Fahrten über 50 % (dann als notwendiges Betriebsvermögen), bzw. über 10 % (dann je nach Willen des Steuerpflichtigen als gewillkürtes Betriebsvermögen) im Verhältnis zu allen sonstigen Fahrten beträgt.¹⁷ Dem Privatvermögen angehörende Fahrzeuge dienen insbesondere der privaten Lebensführung. Sie werden nicht als Firmenwagen behandelt.¹⁸

Eine Besonderheit bei Firmenwagen ist, dass sie trotz ihrer vollständigen Angehörigkeit zum Betriebs- oder Unternehmensvermögen nicht nur betrieblich oder unternehmerisch, sondern gleichzeitig auch für private Zwecke (etwa private Fahrten) genutzt werden können.¹⁹ Für die private Nutzung eines betrieblichen Firmenwagens durch Gewerbetreibende oder Selbstständige hat das Gesetz in den § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG und § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG verschiedene Bewertungsmethoden im Rahmen der Gewinneinkünfte aufgestellt, deren Parallelregelung für die Arbeitnehmer bei den Überschusseinkünften in § 8 Abs. 2 S. 2–5 EStG zu finden ist.²⁰ Aus diesen Normen lassen sich verschiedene Fahrt- bzw. Nutzungsarten ableiten. Der Gesetzgeber hat demnach – wenn auch uneinheitlich und unpräzise – vier mögliche steuerlich relevante Zwecke für die Fahrt mit einem Firmenwagen festgelegt:²¹ (1) Rein private Fahrten,²² (2) Fahrten zwischen Wohnung und Arbeits- bzw. Betriebsstätte,²³ (3) Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung,²⁴ und zuletzt (4) alle übrigen Fahrten, also rein betriebliche Fahrten.²⁵

Jede der vier Fahrtarten löst verschiedene Rechtsfolgen insbesondere im Hinblick auf die Nutzungswertbesteuerung der Privatnutzung aus.²⁶ Die Nutzung des Firmenwagens für rein betriebliche Fahrten wird je nach Gewinnermittlungsart als Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 4 EStG berücksichtigt. Da Kosten für rein betriebliche Fahrten grundsätzlich vom Unternehmen getragen werden, sind diese Kosten für den jeweiligen Nutzer des Firmenwagens persönlich nicht steuerlich relevant.²⁷

¹⁷ *Kremer* in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 63. Aufl. 2023, Stichwort „Kraftfahrzeug, Privatnutzung“, Rn. 2; *Markgraf* (Fn. 14), S. 14 f.; *Dräger/Dorn* in: Littmann/Bitz/Pust, Einkommensteuerrecht, Bd. 3, 165. EL 2023, § 6 Rn. 1100.

¹⁸ *Markgraf* (Fn. 14), S. 16.

¹⁹ *Kremer* (Fn. 17), Stichwort „Kraftfahrzeug, Privatnutzung“, Rn. 1.

²⁰ *Ettlich* in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Bd. 1, 166. Aufl. 2023, § 8 Rn. 90.

²¹ Kritik an der Terminologie: *Urban* (Fn. 1), S. 114 ff.

²² § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG („Privatfahrten“), § 8 Abs. 2 S. 2 EStG („private Fahrten“).

²³ § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG (zw. „Wohnung und Betriebsstätte“), § 8 Abs. 2 S. 3 EStG (zw. „Wohnung und erster Tätigkeitsstätte“); vgl. *Thomsen/Markgraf*, Einnahmenüberschussrechnung 2021/2022, 16. Aufl. 2022, S. 98.

²⁴ § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG („Familienheimfahrten“), § 8 Abs. 2 S. 5 EStG („Familienheimfahrt im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung“).

II. Umsatzsteuerliche Behandlung

Ähnlich wie im Ertragsteuerrecht muss bei seiner Anschaffung entschieden werden, ob und inwieweit das Fahrzeug dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen (Privat-)Bereich zugerechnet werden soll.²⁸ Bei einer unternehmerischen Nutzung von mindestens 10 % kann das Fahrzeug wahlweise in voller Höhe, teilweise in Höhe seines unternehmerischen Nutzungsanteils oder gar nicht dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden.²⁹ Die vollständige Zurechnung zur Betriebssphäre berechtigt das Unternehmen zugleich zum vollständigen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG, während die anteilige Zurechnung nur zum Vorsteuerabzug in Höhe des tatsächlichen unternehmerischen Nutzungsanteils des Fahrzeugs berechtigt.³⁰ Ein unternehmerischer Nutzungsanteil von weniger als 10 % führt zwingend zur Zuordnung des Kfz in das Privatvermögen und schließt einen Vorsteuerabzug aus.³¹

Während im Ertragsteuerrecht innerhalb der Privatnutzung nochmals zwischen verschiedenen Fahrtarten unterschieden wird, kennt das Umsatzsteuerrecht lediglich zwei mögliche Fahrtarten. Denn reine Betriebsfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten gehören hier zum unternehmerischen Nutzungsanteil – alle anderen Fahrten gelten als außerunternehmerisch.³² Wird der Firmenwagen trotz vollständiger Zuordnung zum Unternehmensvermögen zu privaten Zwecken genutzt, liegt eine unentgeltliche Wertabgabe in Form der fiktiven Leistungsabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG vor, die umsatzsteuerpflichtig ist und von der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG erfasst wird.³³

C. Privatnutzung des Firmenwagens

I. Begriffliche Grundlagen

Für die Nutzungswertbesteuerung des Firmenwagens hat der Gesetzgeber keine einheitliche und übergreifend geltende Regelung getroffen. Verschiedene Rechtsnormen an unterschiedlichen Stellen des EStG entfalten als Sonderregelungen ihre Wirkung. Für die Gewinneinkünfte sind dies § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG zu Betriebsausgaben und § 6

²⁵ § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG („betrieblich genutzt“), § 8 Abs. 2 S. 4 EStG („übrigen Fahrten“); vgl. *Urban*, NJW 2011, 2465 (2466).

²⁶ S. unten, Abschnitt (C.) bis (E.)

²⁷ *Wirfler* (Fn. 6), Stichwort „Firmenwagen“, Rn. 3; *Albert/Braun* (Fn. 14), S. 75.

²⁸ BFH, DStR 2002, 633 (634); *Kremer* (Fn. 17), Stichwort „Kraftfahrzeug, Privatnutzung“, Rn. 3; *Albert/Braun* (Fn. 14), S. 106.

²⁹ § 15 Abs. 1 S. 2 UStG; UStAE zu § 15 UStG, Abschnitt 15.23 Abs. 2 S. 1.

³⁰ *Markgraf* (Fn. 14), S. 18.

³¹ § 15 Abs. 1 S. 2 UStG; *Kremer* (Fn. 17), Stichwort „Kraftfahrzeug, Privatnutzung“, Rn. 3.

³² *Urban*, FR 2/2020, 61 (63); *Kremer* (Fn. 17), Stichwort „Kraftfahrzeug, Privatnutzung“, Rn. 3.

³³ *Dorn/Hauf/Schmitt*, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht 52 (2018), Beilage 4, 5 (6); *Kremer* (Fn. 17), Stichwort „Kraftfahrzeug, Privatnutzung“, Rn. 10.

Abs. 1 Nr. 4 EStG zur Bewertung von Entnahmen; für die Überschusseinkünfte § 8 Abs. 1, 2 EStG zur Bewertung von Einnahmen und § 9 Abs. 1 EStG zu Werbungskosten.

Bei Gewinneinkünften ist auf den Betriebsvermögensvergleich folgend gemäß § 4 Abs. 1 EStG der Wert der *Entnahmen* dazuzurechnen. Nach der Legaldefinition in § 4 Abs. 1 S. 2 EStG ist unter einer Entnahme jedes Wirtschaftsgut zu verstehen, das der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, seinen Haushalt oder andere betriebsfremde Zwecke entnommen hat. Da die Betriebsvermögensminderung durch eine solche Entnahme außerbetrieblicher Natur ist, darf sie den Gewinn nicht mindern und muss bei der Gewinnermittlung wieder hinzugerechnet werden.³⁴ Darunter fällt auch die Privatnutzung eines Firmenwagens – wird ein Kfz aus dem Betriebsvermögen für nicht betrieblich veranlasste Fahrten genutzt, liegt eine *Nutzungsentnahme* vor.³⁵

Für Überschusseinkünfte gilt: Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt einen Firmenwagen aus dem Betriebsvermögen unter anderem zur privaten Nutzung, fließt dem Arbeitnehmer dadurch *zusätzlicher Arbeitslohn* nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Form von Gütern in Geldeswert nach § 8 Abs. 1 S. 1 EStG zu.³⁶ Güter in Geldeswert sind alle wirtschaftlichen Vorteile, die einen in Geld ausdrückbaren Wert besitzen und den Empfänger objektiv bereichern; darunter fällt auch der Nutzungsvorteil, den der Arbeitnehmer aus der Überlassung eines Firmenwagens zur Privatnutzung zieht.³⁷

Die Differenzierung zwischen den Einkunftsarten ist zumindest für den Grundtatbestand der Nutzungswertbesteuerung nötig, da nur bei Gewinneinkunftsarten die Privatnutzung von dem Betriebsvermögen zugehörigen Wirtschaftsgütern die Höhe des Gewinns beeinflusst wird, während die Privatnutzung außerhalb der Einkünfterzielung bei Überschusseinkunftsarten ein nicht steuerbarer Vorgang ist.³⁸ Die Regelungsunterschiede zwischen den Überschuss- und Gewinneinkünften betreffen weitgehend nur die Grundtatbestände, da der Gesetzgeber auf Rechtsfollenseite für eine steuerlich möglichst gleichmäßige Behandlung der Einkunftsarten gesorgt hat.³⁹ Ausschlaggebend für die Höhe der anzusetzenden Nutzungsvorteile sind die Bewertungsmethoden, die – wie folgend dargestellt – beim Firmenwagen für beide Einkunftsarten grundsätzlich auf dasselbe Ergebnis hinauslaufen.

³⁴ Birk/Desens/Tappe (Fn. 11), S. 270 f.

³⁵ Driien in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Bd. 1, 166. Aufl. 2023, § 4 Rn. 451, § 4 Rn. 495 unter „PKW“; Kremer (Fn. 17), Stichwort „Kraftfahrzeug, Privatnutzung“, Rn. 5.

³⁶ Ettlich (Fn. 20), § 8 Rn. 92.

³⁷ Seer in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 2023, § 8 Rn. 18; Ettlich (Fn. 20), § 8 Rn. 13; bzgl. Firmenwagen: BFH, DStR 2013, 1421.

³⁸ Urban (Fn. 1), S. 75.

³⁹ Gröpl (Fn. 7), § 8 Rn. C 22; Seer (Fn. 37), § 8 Rn. 38; Urban (Fn. 1), S. 74.

⁴⁰ Jahressteuergesetz, BGBl. I 1995, S. 1250 (1255), gültig ab Veranlagungszeitraum 1996 (VZ 96).

II. Bewertungsmethoden zur Nutzungswertbesteuerung

Wurde dem Steuerpflichtigen Arbeitnehmer ein Firmenwagen überlassen und nutzt er diesen zu privaten Zwecken, muss der ihm daraus entstandene Nutzungsvorteil festgesetzt werden. Dasselbe gilt für die Höhe der Nutzungsentnahme durch den Selbstständigen, wenn er seinen Firmenwagen für private Zwecke nutzt. Mit der Einführung durch das JStG 1996⁴⁰ sind seit dem Veranlagungszeitraum 1996 zwei grundlegende Methoden vorgesehen, um den privaten Nutzungsanteil des Firmenwagens zu bewerten:

1. Pauschale Nutzungswertmethode

Die pauschale Nutzungswertmethode, besser bekannt als „1%-Methode“, ist in § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG geregelt und gilt durch den Verweis in § 8 Abs. 2 S. 2 EStG für beide Einkunftsarten gleichermaßen.⁴¹ Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG ist die Anwendung dieser Methode nur bei Fahrzeugen des notwendigen Betriebsvermögens (d.h. mit einem betrieblichen Nutzungsanteil von mehr als 50 %) möglich. Ob diese Voraussetzung wegen des Verweises auch für Überschusseinkünfte gilt, ist nicht eindeutig. Da es sich bei § 8 Abs. 2 S. 2 EStG jedoch lediglich um einen Rechtsfolgenverweis handelt, wird angenommen, dass die Beschränkung nur für Gewinneinkünfte gilt.⁴² Diese Regelung führt bei Kfz, die zum gewillkürten Betriebsvermögen gehören, zu einem Ausschluss der Anwendbarkeit der 1%-Methode – der Nutzungsvorteil ist in diesen Fällen nach der Fahrtenbuchmethode zu ermitteln.⁴³

Nach der pauschalen Nutzungswertmethode in § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG ist die private Nutzung eines Firmenwagens für jeden Kalendermonat mit einem Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen.

Anders als bei der Besteuerung von Nutzungsentnahmen üblich, knüpft die 1%-Methode nicht an den tatsächlichen Aufwand des Steuerpflichtigen (also den Anschaffungspreis), sondern an dessen Vorteil an.⁴⁴ Daher gilt als Bemessungsgrundlage der Bruttolistenpreis zum Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs – selbst, wenn das Fahr-

⁴¹ Kister in: Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, Bd. 4, 317. EL 2023, § 8 Rn. 80; BT-Drucks. 13/1686, S. 8.

⁴² Zudem lässt sich in der Lohnsteuerrichtlinie zu § 8 Abs. 2 EStG – LStR 2023, R 8.1 Abs. 9 – kein entsprechender Hinweis entnehmen; dieser Ansicht folgen Ettlich (Fn. 20), § 8 Rn. 93, 95; Kister (Fn. 41), § 8 Rn. 80; vgl. BFH, DStR 2013, 1421 (1423); a.A. Urban, FR 2020, 61 (62).

⁴³ Ehmcke/Krumm in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Bd. 1, 166. Aufl. 2023, § 6 Rn. 1013d.

⁴⁴ BFH, DStR 2000, 765 (768); BFH, DStRE 2018, 1220 (1221); Schindler in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 2023, § 6 Rn. 172; Ehmcke/Krumm (Fn. 43), § 6 Rn. 1013.

zeug gebraucht angeschafft wurde.⁴⁵ Mit dem Listenpreis ist die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers gemeint.⁴⁶ Auf den Listenpreis werden Aufwendungen für Sonderausstattungen (z.B. Navigationsgerät, Klimaanlage oder Diebstahlsicherung) hinzugerechnet, solange sie bereits bei der Erstzulassung des Firmenwagens werksseitig eingebaut waren.⁴⁷

Die private Nutzung des Firmenwagens ist für jeden Kalendermonat mit einem Prozent der Summe aus Listenpreis inklusive Umsatzsteuer zuzüglich der Sonderausstattung auf volle Hundert Euro abgerundet anzusetzen. Der sich daraus ergebende Betrag ist der pauschal ermittelte zusätzliche Arbeitslohn, also zusätzliches zu versteuerndes Einkommen. Eine Kürzung des Brutto-Listenpreises oder der Monatswerte ist grundsätzlich unzulässig.⁴⁸

2. Individuelle Nutzungswertmethode

Die private Nutzung des Firmenwagens kann abweichend von der 1%-Methode auch gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG bzw. gemäß § 8 Abs. 2 S. 4 EStG mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen angesetzt werden. Beide Normen beinhalten trotz leichter Unterschiede im Satzbau sinngemäß dieselben Voraussetzungen und Rechtsfolgen. Durch diese als „Fahrtenbuchmethode“ bekannte Methode wird der geldwerte Vorteil mit dem tatsächlich auf Privatfahrten entfallenden Teil der gesamten Kfz-Aufwendungen anteilig bewertet.⁴⁹ Zu den insgesamt durch das Kfz entstehenden Aufwendungen (Gesamtkosten) gehören alle Kosten, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Kfz zu dienen bestimmt sind und durch dessen Nutzung typischerweise entstehen – unter anderem Kosten für Betriebsstoffe, Wartung und Reparatur, Haftpflichtversicherung sowie die Absetzung für Abnutzung (AfA).⁵⁰ Der anzusetzende Nutzungswert errechnet sich konkret aus dem Verhältnis der Laufleistung für Privatfahrten zur Gesamtlauflistung. Die sich daraus ergebende Dezimalzahl wird dann mit den gesamten Kfz-Aufwendungen multipliziert. Der Endbetrag ist schließlich der zu versteuernde geldwerte Vorteil.⁵¹

Zwingende Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Fahrtenbuchmethode ist gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG, dass (1) die für das Kfz insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und (2) das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden können. Das Fahrtenbuch ist an

strenge Formvorschriften gebunden und muss für jede dienstliche Fahrt Angaben zu Datum und Kilometerstand zu Beginn und Ende der Fahrt, sowie Reiseziel und Reisezweck enthalten.⁵²

3. Besonderheiten bei der Anwendung

Im Falle der Privatnutzung eines Firmenwagens gilt die pauschale 1%-Methode als Grundform der Nutzungswertermittlung.⁵³ Dies ergibt sich aus dem Umstand, dass die individuelle Fahrtenbuchmethode nur bei Vorliegen eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches angewandt werden kann. Ist eine der Formvoraussetzungen nicht erfüllt, muss zwingend nach der 1%-Methode bewertet werden.⁵⁴ Dasselbe gilt, wenn die Belege über die Gesamtkosten des Kfz nicht korrekt dokumentiert wurden. Denn der Belegnachweis dient dazu, die inhaltliche Richtigkeit eines Fahrtenbuchs zu überprüfen – fehlt ein Teil des Beweises, ist er insgesamt nicht erbracht.⁵⁵ Kann der Steuerpflichtige ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch sowie den Belegnachweis vorlegen, hat er insoweit ein Wahlrecht zwischen den beiden Ermittlungsmethoden.⁵⁶ Die Wahl trifft er im Rahmen seiner Steuererklärung. Das Wahlrecht kann bis zur Bestandskraft ausgeübt werden.⁵⁷ Das Bewertungsverfahren darf bei demselben Fahrzeug während des Kalenderjahres nicht gewechselt werden, nur ausnahmsweise ist der Wechsel im Rahmen des § 41c EStG möglich.⁵⁸ Die Nutzungswertermittlung durch eine andere als die beiden normierten Methoden ist nicht möglich.⁵⁹

Die Berechnung der Nutzungsentnahme nach der 1%-Methode erfolgt unabhängig von den Aufwendungen des Steuerpflichtigen, weshalb der pauschale Nutzungswert und die nicht abziehbaren Betriebsausgaben in manchen Fällen die tatsächlichen Aufwendungen übersteigen können. Daher sind diese Beträge auf den Wert der Gesamtkosten des Fahrzeugs zu begrenzen (Kostendeckelung).⁶⁰

III. Verfassungsmäßigkeit der 1%-Methode

Ausgangsgröße der pauschalen Nutzungswertmethode (1%-Methode) ist der Bruttolistenpreis des Fahrzeugs; eine Reduzierung dieser Summe oder der Monatswerte für die Berechnung des Nutzungsvorteils ist jedoch nicht vorgesehen – nicht einmal, wenn das Auto gebraucht gekauft oder der tatsächliche Kaufpreis aus sonstigen Gründen deutlich

⁴⁵ BFH, DStRE 2018, 1220 (1222); *Ehmcke/Krumm* (Fn. 43), § 6 Rn. 1013h; *Gröpl* (Fn. 7), § 8 Rn. C 31.

⁴⁶ R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 S. 6 LStR 2023.

⁴⁷ BFH, DStR 2005, 1135; R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 S. 6 LStR 2023.

⁴⁸ *Schober* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, Bd. 3, 317. EL 2023, § 6 Rn. 809; *Kister* (Fn. 41), § 8 Rn. 83.

⁴⁹ *Kister* (Fn. 41), § 8 Rn. 100.

⁵⁰ R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 S. 9 f. LStR 2023; *Kister* (Fn. 41), § 8 Rn. 101; bzgl. AfA: BFH, DStR 2005, 1933 (1935).

⁵¹ *Ettlich* (Fn. 20), § 8 Rn. 126.

⁵² R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 S. 3 Lit. a–c LStR 2023.

⁵³ *Ettlich* (Fn. 20), § 8 Rn. 128.

⁵⁴ *Luft*, SteuK 2015, 71; *Ettlich* (Fn. 20), § 8 Rn. 121.

⁵⁵ *Urban*, FR 2/2020, 61 (64).

⁵⁶ *Ettlich* (Fn. 20), § 8 Rn. 128.

⁵⁷ *Schindler* (Fn. 44), § 6 Rn. 174.

⁵⁸ R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 S. 2 f. LStR 2023.

⁵⁹ BFH, DStR 2005, 1933 (1934).

⁶⁰ BMF, BStBl. I 2009, S. 1326 Rn. 18.

niedriger war.⁶¹ Daher ist die Verfassungsmäßigkeit der Berechnung des geldwerten Vorteils für die private Nutzung eines Firmenwagens anhand des Bruttolistenpreises durch die pauschale Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG angezweifelt worden. Im September 2011 hatte das Niedersächsische Finanzgericht (FG Niedersachsen) schließlich über eine Klage gegen das zuständige Finanzamt zu entscheiden.⁶² Der Kläger hatte von seinem Arbeitgeber ein gebrauchtes Fahrzeug, das zu diesem Zeitpunkt allerdings weniger als die Hälfte des Listenpreises wert war, zur Privatnutzung überlassen bekommen. Das Finanzamt hatte ihm daraufhin unter Anwendung der 1%-Methode einen monatlich zu versteuernden geldwerten Vorteil von einem Prozent des vollen Bruttolistenpreises angesetzt. Das FG Niedersachsen wies die Klage als unbegründet ab.⁶³ Auch die Revision des Urteils wurde vom Bundesfinanzhof (BFH) als unbegründet zurückgewiesen.⁶⁴ Entlang der ausführlichen Begründung des FG Niedersachsen wird folgend die Frage um die Verfassungsmäßigkeit der 1%-Methode anhand von drei substantiellen Kritikpunkten dargestellt.

1. Unzulässige Einschränkung des objektiven Nettoprinzips

Einer der Hauptkritikpunkte stammt von *Gröpl*, der bemängelt, dass in bestimmten Konstellationen ein Teil der Steuerpflichtigen geringere Vorteile aus der Nutzung eines Firmenwagens ziehen würde, als es die Pauschalierung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG intendiert – mit der Konsequenz, dass Nutzungsvorteile versteuert würden, die dem Betroffenen tatsächlich gar nicht zufließen.⁶⁵ Wenn die Anschaffungskosten (beispielsweise beim Gebrauchtwagenkauf) deutlich unter dem Listenpreis für Neufahrzeuge liegen oder wenn der Firmenwagen nur sehr selten für private Zwecke genutzt wird, könne es im Einzelfall durch die 1%-Methode zu unrealistischen Nutzungswerten führen, die den tatsächlichen Lebensverhältnissen nicht entsprechen und den Steuerpflichtigen unbillig benachteiligen würden.⁶⁶ In diesem Sinne stellen *Ehmcke/Krumm* fest, dass die 1%-Methode bereits zu einem überhöhten Entnahmewert führe, wenn der Steuerpflichtige seinen Firmenwagen zu weniger als 30 bis 35 % privat nutze.⁶⁷ Dies könne zur Verfassungswidrigkeit der Vorschrift wegen unzulässiger Gleichbehandlung wesentlich ungleicher Sachverhalte aus Art. 3 GG und damit der unzulässigen Einschränkung des objektiven Nettoprinzips führen.⁶⁸

Das FG Niedersachsen begründet seine Entscheidung diesbezüglich mit der vorgesehenen Möglichkeit des Gesetzgebers, das objektive Nettoprinzip zu durchbrechen.⁶⁹ Es bestehe keine Pflicht, gewillkürte Aufwendungen zwingend in ihrer tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen – die Anwendung typisierender, pauschalierender und generalisierender Regelungen wie dem § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG sei gerade in diesem Bereich erlaubt.⁷⁰ Typisierende Regelungen bei Massenerscheinungen sind insbesondere bei der Steuergesetzgebung häufig anzutreffen. Um die Vielzahl komplizierter Lebenssachverhalte übersichtlicher und verständlicher zu gestalten, müssen Steuergesetze geringfügige Ungleichheiten in Kauf nehmen.⁷¹ Im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG bedeutet das zwar einschränkend für Typisierungen, dass durch sie hervorgerufene Härten und Ungerechtigkeiten nur eine relativ kleine Zahl von Personen treffen und nicht sehr intensiv sein dürfen.⁷² Dies gilt jedoch nur für *unwiderlegbare* Typisierungen. Da der Steuerpflichtige die pauschale 1%-Methode durch den Nachweis des tatsächlichen Sachverhalts mittels Fahrtenbuchmethode umgehen kann, kommt dem Gesetzgeber ein größerer Ermessensspielraum zu.⁷³ Ausgeschlossen sind bei solchen *widerlegbaren* Typisierungen nur willkürliche oder unangemessene Differenzierungen, welche nicht durch sachliche Gründe gerechtfertigt werden können.⁷⁴ Bei der 1%-Methode verneint das FG Niedersachsen eine solche willkürliche oder unangemessene Differenzierung.⁷⁵

Die Regelung der 1%-Methode bezweckt, den beim Steuerpflichtigen entstandenen Vorteil eines betriebsbereiten Kfz zu bewerten. Sie soll nicht dessen Neuanschaffungskosten oder etwa den tatsächlichen Wert rekonstruieren. Denn der Vorteil umfasst auch die Übernahme sämtlicher verbundener Kosten wie Steuern, Versicherungskosten, Reparatur- und Wartungskosten sowie insbesondere Treibstoffkosten – Aufwendungen, die weder im Listenpreis noch in den tatsächlichen Anschaffungskosten enthalten sind und die der Steuerpflichtige durch die Überlassung des Fahrzeugs erspart.⁷⁶ Laut BFH normiert die 1%-Methode zudem keine zwingende und unwiderlegbare Typisierung, sondern tritt alternativ neben die Fahrtenbuchmethode, die er deshalb in seiner Revisionsentscheidung als „Escape-Klausel“ bezeichnet. Mit Hinblick auf das Wahlrecht des Steuerpflichtigen hält der BFH die pauschalierende Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG daher entsprechend seiner bisherigen Rechtsprechung für verfassungsrechtlich unbedenklich.⁷⁷

⁶¹ BFH, DStR 1992, 1130 (1131); *Ehmcke/Krumm* (Fn. 43), § 6 Rn. 1013h; *Balmes*, BB 2011, 2263; *Schober* (Fn. 48), § 6 Rn. 806.

⁶² FG Niedersachsen, DStRE 2012, 7 ff.

⁶³ FG Niedersachsen, DStRE 2012, 7 (8).

⁶⁴ BFH, DStR 2013, 456 (457).

⁶⁵ *Gröpl* (Fn. 7), § 8 Rn. C 44.

⁶⁶ *Kratzsch* in: *Frotscher/Geurts*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz Online, Stand v. 13.5.2015, § 8 Rn. 154e; *Ehmcke/Krumm* (Fn. 43), § 6 Rn. 1013i.

⁶⁷ *Ehmcke/Krumm* (Fn. 43), § 6 Rn. 1012, 1013i; vgl. BR-Drs. 937/05, S. 9.

⁶⁸ Vgl. *Ehmcke/Krumm* (Fn. 43), § 6 Rn. 1013i.

⁶⁹ FG Niedersachsen, DStRE 2012, 7 (11).

⁷⁰ St. Rspr., vgl. BVerfG, DStRE 1999, 940 (943).

⁷¹ BFH, DStR 2000, 765 (766); FG Niedersachsen, DStRE 2012, 7 (11); *Hey* (Fn. 11) Kap. 3 Rn. 147.

⁷² Grundlegend BVerfG, NJW 1967, 147 (148); BFH, DStR 2000, 765 (767).

⁷³ BFH, DStR 2000, 765 (767).

⁷⁴ BFH, DStR 2000, 765 (767).

⁷⁵ FG Niedersachsen, DStRE 2012, 7 (11).

⁷⁶ St. Rspr., s. nur BFH, BFHE 72, 376; BFH, DStR 2013, 456 (458).

⁷⁷ BFH, DStR 2013, 456 (457).

2. Zu strenge Anforderungen an das Fahrtenbuch

Gegen die Fahrtenbuchmethode wird wiederum eingewendet, sie sei zu kompliziert und als „Escape-Klausel“ deshalb nicht geeignet. So würde das Sammeln von Belegen zu viel Aufwand für den Steuerpflichtigen bedeuten, außerdem seien die hohen Ansprüche an das ordnungsgemäße Fahrtenbuch kaum erreichbar.⁷⁸

Das FG Niedersachsen folgt diesbezüglich der Argumentation von *Urban*: Demnach gingen die Anforderungen an das Fahrtenbuch nicht über die nach allgemeinen Buchführungsgrundsätzen gebotenen Anforderungen hinaus.⁷⁹ Aufgrund erswerter Überprüfbarkeit der tatsächlichen Verhältnisse und der daraus resultierenden erheblichen Missbrauchsneigung müsse der Gesetzgeber auf strenge Anforderungen zurückgreifen.⁸⁰ Außerdem müsse berücksichtigt werden, dass der Aufzeichnungsaufwand durch die Möglichkeit, ein elektronisches Fahrtenbuch zu führen, erheblich reduziert werden könne.⁸¹ Zudem führen kleine Mängel nach der Rechtsprechung des BFH nicht gleich zur Verwerfung des Fahrtenbuchs, soweit die Angaben insgesamt plausibel sind.⁸²

3. Verstoß gegen das Gebot der Normenklarheit

Ferner wird bemängelt, dass durch den Wortlaut der 1%-Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG das verfassungsrechtliche Gebot der Gesetzesbestimmtheit nach Art. 20 Abs. 3 GG verletzt sei: § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG verwende zwar Begriffe wie „Listenpreis“ oder „Fahrtenbuch“, enthalte jedoch weiter keine Konkretisierungen der Begriffe. Auf welche Liste einheitlich zur Bewertung zugegriffen werden soll, oder was genau unter einem Fahrtenbuch zu verstehen ist und unter welchen Voraussetzungen es korrekt geführt wird, sei laut *Nolte* nicht eindeutig genug.⁸³

Dagegen führt das FG Niedersachsen an, das Gebot der Normenklarheit erfordere lediglich so klare, bestimmte und verständliche Normen, wie dies nach der Eigenart der zu regulierenden Lebenssachverhalte und Normzwecke möglich sei. Bloße Auslegungsschwierigkeiten würden die Verfassungsmäßigkeit nicht behindern.⁸⁴ Einen Verstoß gegen das Gebot der Normenklarheit kann das FG Niedersachsen nicht erkennen. Ob § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG tatsächlich rechtstechnische und sprachliche Mängel, uneinheitliche Begriffsbildungen, unklare Verweisungstechniken und un-

klare Regelungen der Rechtsfolgen beinhalte, könne ohnehin offenbleiben. Denn der Grundregelungsgehalt der Norm sei spätestens nach Anwendung der Auslegungstechniken ausreichend verständlich und überschreite somit nicht die Grenzen des Gebots der Normenklarheit.⁸⁵

4. Entscheidung der Gerichte

Das FG Niedersachsen und der BFH haben bestätigt, dass die in § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG erfolgte pauschale 1%-Methode mit Ansatz des Bruttolistenpreises als Bemessungsgrundlage durchaus eine recht grobe Typisierung darstellt. Trotzdem bestünden entsprechend der bisherigen Rechtsprechung keine durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken.⁸⁶ Diese Ansicht wird mittlerweile als herrschende Meinung akzeptiert; danach ist die 1%-Regelung trotz möglicher Bedenken als verfassungsmäßig zu betrachten.⁸⁷ Etwaige Verfassungsbeschwerden hat das Bundesverfassungsgericht bisher nicht zur Entscheidung angenommen.⁸⁸

IV. Rechtsentwicklung zum Anscheinsbeweis

Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt einen Firmenwagen zur privaten Nutzung zur Verfügung, führt dies beim Arbeitnehmer auch dann zu einem steuerpflichtigen Vorteil, wenn er das Fahrzeug tatsächlich gar nicht privat nutzt.⁸⁹ Die Überlassung eines Firmenwagens zur Privatnutzung führt nach aktueller Rechtsprechung des BFH bei Überschusseinkünften grundsätzlich immer zu Arbeitslohn – auf die tatsächlichen Umstände komme es nicht an.⁹⁰

Damit hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung, nach welcher bei der Überlassung eines Firmenwagens zur Privatnutzung grundsätzlich der Beweis des ersten Anscheins galt, aufgegeben und korrigiert.⁹¹ Von einer privaten Nutzung des Fahrzeugs wurde bis dahin ausgegangen, bis der Steuerpflichtige diesen Anscheinsbeweis unter Vorlage eines atypischen Sachverhalts widerlegte.⁹² Der Beweis des ersten Anscheins beruht auf allgemeiner Lebenserfahrung – Erkenntnissen aus serienmäßig typisch verlaufenden Sachverhalten, die erfahrungsgemäß die gleichen Folgen auslösen.⁹³ Der Anscheinsbeweis kommt auch im finanzgerichtlichen Verfahren in Betracht und spricht dafür, dass dem Arbeitnehmer überlassene Firmenwagen erfahrungsgemäß auch zu privaten Zwecken genutzt werden.⁹⁴ So

⁷⁸ *Gröpl* (Fn. 7), Rn. C 47.

⁷⁹ *Urban* (Fn. 1), S. 255; *Urban*, FR 2/2020, 61 (66); FG Niedersachsen, DStRE 2012, 7 (12).

⁸⁰ FG Niedersachsen, DStRE 2012, 7 (12); *Urban*, FR 2/2020, 61 (66).

⁸¹ R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 S. 6 LStR 2023.

⁸² BFH, DStR 2008, 1373; *Schober* (Fn. 48), § 6 Rn. 836.

⁸³ *Nolte* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, Bd. 3 (a.F.), 220. EL, § 6 Rn. 1202d.

⁸⁴ FG Niedersachsen, DStRE 2012, 7 (12).

⁸⁵ FG Niedersachsen, DStRE 2012, 7 (12); vgl. *Urban* (Fn. 1), S. 257 f.

⁸⁶ BFH, DStR 2013, 456 (457); FG Niedersachsen, DStRE 2012, 7 (8 f.).

⁸⁷ U.a. *Schober* (Fn. 48), § 6 Rn. 795; *Ehmcke/Krumm* (Fn. 43), § 6 Rn. 1013i; *Seer* (Fn. 37), § 8 Rn. 39.

⁸⁸ *Ehmcke/Krumm* (Fn. 43), § 6 Rn. 1013i.

⁸⁹ BFH, DStR 2013, 1421 (1422); unter Verweis auf dieses Urteil s. auch H 8.1 (9–10) Stichwort „Anscheinsbeweis“ LStR 2023.

⁹⁰ BFH, DStR 2013, 1421; bzgl. der Begrenzung auf Überschusseinkünfte *Kratzsch* (Fn. 66), § 8 Rn. 154c.

⁹¹ Alte Rspr. unter anderem in BFH, DStRE 2004, 1218.

⁹² *Wirfler* (Fn. 6), Stichwort „Firmenwagen“, Rn. 5.

⁹³ BFH, NVwZ 1990, 303.

⁹⁴ BFH, DStR 1999, 1309; *Schiefer/Buse*, DB 2017, 2097 (2101).

konnte bisher der Anscheinsbeweis beispielsweise dadurch entkräftet werden, dass sich im Privatvermögen des Steuerpflichtigen ein, dem überlassenen Firmenwagen vergleichbares, eigenes Fahrzeug befand.⁹⁵

Diese Erschütterungsmöglichkeit gibt es nun nicht mehr.⁹⁶ Der BFH begründet seinen Kurswechsel damit, dass der Arbeitnehmer sich – selbst, wenn er das Fahrzeug tatsächlich nicht privat nutze – zumindest die nutzungsunabhängigen Kosten für das Vorhalten eines betriebsbereiten Kfz erspare.⁹⁷ Mit der bloßen Möglichkeit zur Nutzung, also der Inbesitznahme des Firmenwagens, läge demnach bereits der lohnsteuerliche Vorteil vor. Lediglich ein ausdrückliches Nutzungsverbot kann die automatische Anwendung des § 8 Abs. 2 S. 2 EStG entkräften.⁹⁸ Diese Argumentation wird indes für ihre systematischen Unstimmigkeiten kritisiert. Für die Annahme von Arbeitslohn fehle schon der Zufluss eines geldwerten Vorteils (also einer Vermögensmehrung), wenn der Arbeitnehmer das Kfz überhaupt nicht privat nutze, so *Ettlich*.⁹⁹ Bestätigt wird dies zudem durch den Wortlaut der § 8 Abs. 2 S. 2 und § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG, die beide eine „private Nutzung“ des Kfz und nicht etwa eine „Nutzungsmöglichkeit“ voraussetzen.¹⁰⁰

D. Nebenaspekte der Privatnutzung

I. Kostenbeteiligungen des Arbeitnehmers

Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kfz ein *Nutzungsentgelt*, mindert dies gemäß R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 LStR 2023 den Nutzungswert. In Höhe dieses Nutzungsentgelts liegt beim zahlenden Arbeitnehmer keine von § 8 Abs. 1 EStG i.V.m. § 19 Abs. 1 EStG vorausgesetzte Bereicherung vor.¹⁰¹ Dies gilt unabhängig von der Ermittlungsmethode, für die sich der Steuerpflichtige entschieden hat.¹⁰² Nutzungsentgelt kann in Form von arbeitsvertraglich vereinbarten nutzungsunabhängigen pauschalen Beträgen oder einer Kilometerpauschale entrichtet werden.¹⁰³ Auch einzelne, vom Arbeitnehmer getragene nutzungsabhängige Kosten des Firmenwagens wie etwa Kraftstoffkosten, sind vorteilsmindernd zu berücksichtigen.¹⁰⁴ Für eine unterschiedliche Behandlung von Nutzungsentgelten und einzelnen Kfz-Kosten, wie sie zeitweise praktiziert wurde, gibt es auch bezüglich der zwei Ermittlungsmethoden keinen sachlichen Grund.¹⁰⁵

⁹⁵ BFH, DStR 2013, 243 (245).

⁹⁶ *Kister* (Fn. 41), § 8 Rn. 86.

⁹⁷ BFH, DStR 2013, 1421 (1422).

⁹⁸ BMF, BStBl. I 2022, S. 232 Rn. 19.

⁹⁹ *Ettlich* (Fn. 20), § 8 Rn. 96.

¹⁰⁰ *Ettlich* (Fn. 20), § 8 Rn. 96; *Kister* (Fn. 41), § 8 Rn. 86; *Gröpl* (Fn. 7), § 8 Rn. C 26.

¹⁰¹ BFH, DStR 2017, 371 (372).

¹⁰² BMF, BStBl. I 2022, S. 232 Rn. 53.

¹⁰³ BMF, BStBl. I 2022, S. 232 Rn. 53.

Einmalige *Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten* des Firmenwagens durch den Arbeitgeber sind gemäß R 8.1 Abs. 9 Nr. 4a LStR 2023 bei der Bemessung des geldwerten Vorteils auf den vereinbarten Nutzungszeitraum gleichmäßig zu verteilen und vorteilsmindernd zu berücksichtigen.

Ein negativer geldwerter Vorteil (geldwerter Nachteil) kann für den Arbeitnehmer in keinem Fall entstehen, selbst wenn das vom Arbeitnehmer zu zahlende Nutzungsentgelt den Wert der Privatnutzung des Firmenwagens übersteigt.¹⁰⁶

II. Nutzungswertbesteuerung bei Leasing-Verträgen

Voraussetzung für die Nutzungsentnahme ist die Zugehörigkeit des Fahrzeugs zum Betriebsvermögen. Der Firmenwagen muss dem Arbeitgeber, bzw. dem Betriebsinhaber zivilrechtlich oder wirtschaftlich zurechenbar sein.¹⁰⁷ Dies gilt auch für von ihm geleaste Fahrzeuge. Denn für die Bewertung des geldwerten Vorteils seitens des Steuerpflichtigen durch die Privatnutzung des Firmenwagens kann es nicht darauf ankommen, ob das Fahrzeug zum Betriebsvermögen des Arbeitgebers gehört.¹⁰⁸ Least der Arbeitgeber ein Fahrzeug, um es dem Arbeitnehmer auch zur Privatnutzung zu überlassen, ist die Nutzungsüberlassung daher regulär nach § 8 Abs. 2 S. 2–5 EStG zu bewerten.¹⁰⁹ Eine einmalig durch den zu Privatfahrten nutzungsberechtigten Arbeitnehmer geleistete Leasing-Sonderzahlung ist bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils auf die Laufzeit des Leasing-Vertrages zu verteilen und vorteilsmindernd zu berücksichtigen.¹¹⁰ Davon abgesehen gibt es beim geleasten Firmenwagen keine weiteren beachtlichen Differenzen zum regulär angeschafften Firmenwagen.

E. Weitere Fahrtarten

Neben der reinen Privatnutzung des Firmenwagens gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG und dem Rechtsfolgenverweis auf diese Norm in § 8 Abs. 2 S. 2 EStG kennt das Gesetz noch zwei weitere Fahrtarten: Die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung. Beide Fahrtarten unterliegen der Nutzungswertbesteuerung. Allerdings wirkt sich der Dualismus der Einkunftsarten, wie er unter Abschnitt (C.) (I.) dargestellt wurde, hier deutlicher aus als bei den Regelungen zur reinen Privatnutzung. So ist in § 6 EStG weder eine Erwähnung noch ein Rechtsfolgenverweis zu

¹⁰⁴ Mit der Einschränkung, dass die vom Arbeitnehmer getragenen Kraftfahrzeugkosten nur Gesamtkosten i.S.d. § 8 Abs. 2 S. 4 EStG sein können: BFH, DStR 2017, 371 (374); *Markgraf* (Fn. 14), S. 219.

¹⁰⁵ BFH, DStR 2017, 371 (373); entgegen der ehem. Rspr. nach BFH, DStR 2007, 2318.

¹⁰⁶ BMF, BStBl. I 2022, S. 232 Rn. 56, 65 f.; *Schiefer*, DB 36/2017, 2097 (2103); *Ettlich* (Fn. 20), § 8 Rn. 102.

¹⁰⁷ *Drüen* (Fn. 35), § 4 Rn. 454; *Ettlich* (Fn. 20), § 8 Rn. 95; s. oben, Abschnitt (B.) (I.)

¹⁰⁸ BFH, DStR 2002, 581 (582).

¹⁰⁹ BMF, BStBl. I 2022, S. 232 Rn. 49.

¹¹⁰ *Wirfler* (Fn. 6), Stichwort „Firmenwagen“, Rn. 9.

diesen Fahrtarten zu finden – wohingegen in § 8 Abs. 2 S. 3–5 EStG ausführlich die Bewertungsmethoden für beide Fahrtarten normiert werden. Das bedeutet allerdings nicht, dass Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Familienheimfahrten nur bei den Überschusseinkünften besteuert werden.

I. Regelungstechnik für Gewinneinkunftsarten

Nutzt der Selbstständige seinen Firmenwagen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten, zählen diese Fahrten nicht zur Privatnutzung und sind aufgrund ihrer betrieblichen Veranlassung nach der allgemeinen Regel des § 4 Abs. 4 EStG grundsätzlich als Betriebsausgaben zu werten.¹¹¹ Trotzdem dürfen sie den Gewinn durch die Ausnahmeregelung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG nicht mindern. Als „Betriebsstätte“ in diesem Sinne ist der Ort zu verstehen, an dem oder von dem aus die beruflichen oder gewerblichen Leistungen erbracht werden.¹¹² Unter „Familienheimfahrt“ fällt entsprechend § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 5 EStG die Fahrt vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands.¹¹³

Wird der Firmenwagen neben den Privatfahrten auch für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte verwendet, kommt zusätzlich zur 1%-Methode eine weitere Pauschale zum Nutzungswert hinzu. Dieser zusätzliche Nutzungsvorteil ergibt sich aus dem positiven Unterschiedsbetrag zwischen 0,03 % vom Bruttolistenpreis des Fahrzeugs für jeden Entfernungskilometer pro Kalendermonat und dem davon abzuziehenden Betrag der gemäß § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG errechneten Entfernungspauschale.¹¹⁴ Nutzt der Steuerpflichtige den Firmenwagen zudem für Familienheimfahrten, ist noch eine weitere Pauschale hinzuzurechnen. Diese ergibt sich wiederum aus dem positiven Unterschiedsbetrag zwischen 0,002 % des Bruttolistenpreises für jeden Entfernungskilometer und dem Betrag der Entfernungspauschale. Ermittelt der Steuerpflichtige seine private Nutzung des Firmenwagens nach der individuellen Nutzungswertmethode (Fahrtenbuchmethode), wird der entsprechende Betrag für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten ebenfalls nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt.¹¹⁵

Durch dieses Verfahren soll gewährleistet werden, dass Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften hinsichtlich der Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte mit Arbeitnehmern gleichgestellt werden, die für ihre Wege zur Arbeit die Entfernungspauschale als Werbungskosten geltend machen können.¹¹⁶

II. Regelungstechnik für Überschusseinkunftsarten

Für die Überschusseinkünfte gilt gemäß § 8 Abs. 2 S. 3 EStG Folgendes: Sollte der Firmenwagen vom nichtselbstständigen Arbeitnehmer neben rein privaten Fahrten auch für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte genutzt werden, erhöht sich der mittels 1%-Methode ermittelte Nutzungsvorteil in jedem Kalendermonat um 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte. Wird das Kfz für Familienheimfahrten genutzt, erhöht sich gemäß § 8 Abs. 2 S. 5 EStG dieser Wert in der Regel nochmals um 0,002 % des Listenpreises nach derselben Berechnung.¹¹⁷ Ermittelt der Steuerpflichtige seine private Nutzung des Firmenwagens nach der Fahrtenbuchmethode, wird der entsprechende Betrag für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Familienheimfahrten gemäß § 8 Abs. 2 S. 4, 5 EStG ebenfalls nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt.

F. Elektromobilität

Schon seit einigen Jahren entwickelt sich ein Trend in der Automobilindustrie in Richtung Elektrifizierung.¹¹⁸ Spätestens mit der im April 2019 verabschiedeten EU-Verordnung VO (EU) 2019/631, nach welcher der durchschnittliche CO₂-Ausstoß der gesamten Neuwagenflotte nicht über 95 Gramm CO₂ pro Kilometer liegen darf, sind die Autohersteller bemüht, den Anteil elektrisch angetriebener Fahrzeuge in ihrer Flotte zu erhöhen.¹¹⁹ Auch die jüngst durch die Verkehrsminister der EU erfolgte Änderung dieser Verordnung zur Verschärfung der CO₂-Emissionsnormen für neue Fahrzeuge steuert den Verkehrssektor weiter auf eine Elektromobilitätswende zu: Gemäß Art. 1 Abs. 5a der VO (EU) 2019/631 sollen in der Europäischen Union ab dem 1.1.2035 keine Neuwagen mehr verkauft werden dürfen, die mit Benzin oder Diesel betrieben werden.¹²⁰ Die verschärften Anforderungen an die Minderung der CO₂-Emissionen sollen laut Gesetzesbegründung dazu anregen, den Anteil emissionsfreier und emissionsarmer Fahrzeuge

¹¹¹ Ehmcke/Krumm (Fn. 43), § 6 Rn. 1013k.

¹¹² BFH, DStRE 2014, 386 (387); zu mehreren Betriebsstätten s. Schober (Fn. 48), § 4 Rn. 1366.

¹¹³ Schober (Fn. 48), § 4 Rn. 1366.

¹¹⁴ § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG; Schober (Fn. 48), § 4 Rn. 1372.

¹¹⁵ § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 S. 3 Hs. 2 EStG.

¹¹⁶ Kremer (Fn. 17), Stichwort „Kraftfahrzeug, Privatnutzung“, Rn. 6.

¹¹⁷ Gröpl (Fn. 7), § 8 Rn. C 48; vgl. Dorn/Hauf/Schmitt, NWB-Beilage 52/2018, 5 (11).

¹¹⁸ Priemer, APuZ 43/2019, 27.

¹¹⁹ Vgl. BMUV, Das System der CO₂-Flottengrenzwerte für Pkw und leichte Nutzfahrzeuge, <https://www.bmu.de/gesetz/die-eu-verordnungen-zur-verbesserung-der-co2-emissionen-von-strassenfahrzeugen>, zuletzt abgerufen am 12.4.2023; Priemer, APuZ 2019, 27.

¹²⁰ Verordnung EU 2021/0197 (COD) v. 22.3.2023 zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/631 im Hinblick auf eine Verschärfung der CO₂-Emissionsnormen für neue Personenkraftwagen und für neue leichte Nutzfahrzeuge im Einklang mit den ehrgeizigeren Klimazielen der Union, PE-CONS 66/22, S. 26; vgl. Paulsen, Verbrenner-Verbot: Ab 2035 keine neuen Diesel und Benziner mehr, <https://www.adac.de/news/aus-fuer-verbrenner-ab-2035/>, zuletzt abgerufen am 29.9.2023.

auf dem Markt zu erhöhen.¹²¹ Gerade der Verkehrssektor könne zur Erreichung der Klimaneutralität in der EU eine große Rolle spielen.¹²²

Diese Entwicklung blieb vom deutschen Steuergesetzgeber nicht unbeachtet. Da bei der Anschaffung von Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeugen vergleichsweise sehr hohe Anschaffungskosten anfallen, kann sich dies aufgrund der höheren Werte nachteilig auf die Ermittlung des geldwerten Vorteils auswirken.¹²³ Um diesen Wettbewerbsnachteil zu nivellieren und gleichzeitig einen Anreiz für emissionsärmere Fahrzeuge zur Firmenwagenüberlassung zu schaffen, wurden als sogenannter *Nachteilsausgleich* schon im Jahr 2013 Sonderregelungen für Elektrofahrzeuge und Hybridelektrofahrzeuge erlassen.¹²⁴

I. Nachteilsausgleich bei Anwendung der 1%-Methode

§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Hs. 2 EStG sieht für die pauschale Nutzungswertermittlung eine Vielzahl an Begünstigungen vor, welche sich je nach Art der Antriebsmaschine, der rein elektrischen Reichweite, der Kohlendioxid-Emission, dem Bruttolistenpreis und dem Tag der Anschaffung des Fahrzeugs voneinander unterscheiden. Es gilt unter anderem: Für bestimmte Elektrofahrzeuge und Hybridfahrzeuge, die in den Jahren 2019 bis 2021 angeschafft wurden, ist die Privatnutzung nur zur *Hälfte* anzusetzen.¹²⁵ Das heißt, dass für die Berechnung nach der 1%-Methode nur der halbe Bruttolistenpreis herangezogen wird. Hybridfahrzeuge müssen allerdings, betreffend ihre elektrische Reichweite und ihre Kohlendioxid-Emissionen, strenge Voraussetzungen erfüllen, um unter diese Begünstigung zu fallen.¹²⁶ Bei Elektrofahrzeugen ohne CO₂-Ausstoß wird sogar nur ein *Viertel* des Bruttolistenpreises angesetzt, wenn sie in den Jahren 2019 bis 2030 angeschafft werden und einen bestimmten Bruttolistenpreis nicht überschreiten.¹²⁷

II. Nachteilsausgleich bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode

Ermittelt der Steuerpflichtige seinen Nutzungsvorteil aus der Privatnutzung nach der Fahrtenbuchmethode, hat er zur Berechnung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 Hs. 2 EStG eine modifizierte Gesamtkostenbasis anzuwenden. Es gelten im übertragenen Sinne die gleichen Begünstigungen wie zur 1%-Methode in S. 2 derselben Norm – mit dem Unterschied, dass bei der Fahrtenbuchmethode dafür der Bruttolistenpreis nur zur Hälfte bzw. zu einem Viertel herangezogen wird. Für ein und dasselbe Fahrzeug soll dadurch möglichst dieselbe Subventionsgrundlage zum Nachteilsausgleich gelten – unabhängig von der Nutzungswertmethode.

G. Firmenwagen und Klimaschutz

Seit den 1990er Jahren sind die Kohlendioxid-Emissionen in Deutschland aufgrund der aktiven Klimaschutz-Politik der Bundesregierung kontinuierlich zurückgegangen.¹²⁸ Allerdings ist mit 21,5 % ein relativ großer Anteil der Kohlendioxid-Emissionen nach wie vor auf den Verkehrssektor zurückzuführen.¹²⁹ Um seine Klimaziele zu erreichen, muss Deutschland geplante Maßnahmen unter anderem im Verkehrssektor nochmals verschärfen.¹³⁰ Gelegenheit für Verbesserungen bietet laut *Harding* auch der Firmenwagen. Je nach steuerlicher Behandlung des Firmenwagens könne man gezielt Anreize schaffen, um das Verhalten und die Entscheidungen der beteiligten Parteien in eine umweltfreundlichere Richtung zu lenken. Auf Arbeitnehmerseite könne man etwa beeinflussen, wie häufig mit dem Fahrzeug gefahren wird und auf Unternehmensseite beispielsweise die Anzahl der Fahrzeuge, die das Unternehmen in seinen Fahrzeugpool aufnimmt sowie deren Eigenschaften wie Antriebsart, Motorisierung und Kraftstoffeffizienz.¹³¹ Da die meisten neuen Kfz in Deutschland gewerblich zugelassen werden und private Haushalte bei der Anschaffung eher auf den Gebrauchtwagenmarkt zugreifen, könnte der Firmenwagen langfristig gesehen auch eine Einflussmöglichkeit auf den privaten Verbrauchermarkt bieten.¹³² Folgend wird dargestellt, warum neben *Harding* noch weitere Stimmen wie etwa das Umweltbundesamt eine Veränderung der Firmenwagenbesteuerung für nötig halten, um den Klimaschutzziele gerecht zu werden.

¹²¹ Verordnung EU 2021/0197, PE-CONS 66/22, S. 9.

¹²² Verordnung EU 2021/0197, PE-CONS 66/22, S. 6.

¹²³ *Markgraf* (Fn. 14), S. 232.

¹²⁴ *Ehmcke/Krumm* (Fn. 43), § 6 Rn. 9, Rn. 10131.

¹²⁵ § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Hs. 2 Nr. 2 EStG.

¹²⁶ Unter diese Regelung fallen nur noch PHEV (extern aufladbare „Plug-In“ Hybridfahrzeuge), die den Anforderungen des § 3 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 2 des Elektromobilitätsgesetzes genügen müssen.

¹²⁷ § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Hs. 2 Nr. 3 EStG.

¹²⁸ Umweltbundesamt, Kohlendioxid-Emissionen, <https://www.umweltbundesamt.de/daten/klima/treibhausgas-emissionen-in-deutschland/kohlendioxid-emissionen#kohlendioxid-emissionen-2022>, zuletzt abgerufen am 29.9.2023.

¹²⁹ Umweltbundesamt (Fn. 128).

¹³⁰ Expertenrat für Klimafragen, Prüfbericht zu den Sofortprogrammen 2022 für den Gebäude- und Verkehrssektor, https://expertenrat-klima.de/content/uploads/2022/08/ERK2022_Pruefbericht-Sofortprogramme-Gebaeude-Verkehr.pdf, zuletzt abgerufen am 29.9.2023, Rn. 115; Agora Verkehrswende, Unternehmensmobilität nachhaltig gestalten, https://www.compan-e.de/wp-content/uploads/2023/02/91_Compan-e_unternehmensmobilitaet_nachhaltig_gestalten.pdf, zuletzt abgerufen am 29.9.2023, S. 7; *Transport & Environment* (Fn. 5), S. 2.

¹³¹ *Harding*, Personal Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses – Estimating the Fiscal and Environmental Costs, 2014, S. 36 f.

¹³² Agora Verkehrswende, Dienstwagen auf Abwegen, https://www.compan-e.de/wp-content/uploads/2022/01/20211012-dienstwagen_auf_abwegen_compan-e.pdf, zuletzt abgerufen am 29.9.2023, S. 5; Kraftfahrt-Bundesamt (Fn. 4).

I. Umweltverträglichkeit der Firmenwagenbesteuerung

1. Steuervergünstigung durch die 1%-Methode

Es wird angenommen, dass durch das aktuelle Besteuerungsmodell ein spürbarer Vorteil für die Firmenwagennutzung im Vergleich zum privat gehaltenen Fahrzeug entsteht. Wie hoch eine etwaige Vergünstigung durch die pauschale Nutzungswertermittlung tatsächlich ausfällt, kann nicht eindeutig beantwortet werden – der individuelle Vorteil hängt dafür von zu vielen unterschiedlichen Faktoren ab.¹³³

Einen Ansatz zur Berechnung dieser Divergenz bietet *Harding* in einer Studie aus 2014 für die OECD.¹³⁴ Durch ihren *employee-cost-approach* bewertet sie den Vorteil anhand der Kosten, die der Steuerpflichtige für die gleiche Leistung durch den Privatkauf des Firmenwagens auf sich nehmen müsste.¹³⁵ Dazu gehören nach dem Opportunitätskostenprinzip als Fixkosten unter anderem der Neuanschaffungspreis des Kfz, Versicherungskosten, jährliche Steuer- und Zulassungskosten sowie als variable Kosten die Kraftstoffkosten und die durchschnittlichen Reparatur- und Wartungskosten pro Kilometer.¹³⁶ Nach diesem Ansatz erfolgt die Berechnung auf Grundlage der für den Arbeitnehmer optimalen Bedingungen – das heißt: vollständige Übernahme der Anschaffungs-, Kraftstoff- und sonstigen Instandhaltungskosten des Fahrzeugs durch den Arbeitgeber. Als Informationsgrundlage greift *Harding* zwar auf vereinfachte Datensätze, Statistiken und Durchschnittswerte als Berechnungsparameter zurück. Einzelfallbezogene Umstände sowie die Möglichkeit der individuellen Fahrtenbuchmethode in Deutschland werden jedoch außer Acht gelassen, weshalb es sich bei dem Ergebnis lediglich um ein Rechenbeispiel und nicht etwa um eine akkurate Festsetzung des tatsächlichen durchschnittlichen Vorteils handeln kann.¹³⁷

Der nach dem *employee-cost-approach* ermittelte Wert des steuerbaren Vorteils, den der Steuerpflichtige aus der Überlassung eines Firmenwagens insgesamt zieht, wird anschließend mit dem durch die 1%-Methode ermittelten pauschalen Nutzungsvorteil verglichen. Die Differenz dieser beiden Werte ergibt schließlich die *estimated tax expenditure*, also den Betrag der geschätzten Steuervergünsti-

gung.¹³⁸ In ihrer Auswertung vermutet *Harding* für Deutschland, dass unter Anwendung der pauschalen 1%-Methode im Schnitt nur 40 % des wahren Vorteils ausgeglichen werden.¹³⁹ Entscheidet der Steuerpflichtige sich gegen die Fahrtenbuchmethode, könnte er demnach durch die Überlassung eines Firmenwagens besser gestellt sein, als durch das Anschaffen eines gleichwertigen Privatfahrzeugs.¹⁴⁰

Das Umweltbundesamt nimmt dies zum Anlass, die 1%-Regelung als umweltschädliche Subvention einzustufen: Durch die Vergünstigung werde ein Anreiz für die Anschaffung und Nutzung von Firmenwagen geschaffen, was im Endeffekt zu einem erhöhten Fahrzeugbestand mit negativen Umwelteffekten führe.¹⁴¹ Für die künftige Gesetzgebung schlägt es vor, privat gefahrene Kilometer in die Berechnung des geldwerten Vorteils einzubeziehen oder den zu versteuernden geldwerten Vorteil beispielsweise auf 1,5 % des Listenpreises anzuheben.¹⁴²

2. Weitere begünstigende Faktoren

Laut *Transport & Environment* ergibt sich aus den steuerlichen Regelungen, abgesehen von etwaigen Steuervergünstigungen, zusätzlich eine spezielle Anreizsituation für die erhöhte Nutzung des Firmenwagens.¹⁴³

Insbesondere durch die 1%-Methode komme es *de facto* zu einer „Flatrate-Regelung“ für die private Nutzung eines Fahrzeugs, die bei Beschäftigten mit einem Firmenwagen deutlich verringerte Anreize zur Begrenzung der privaten Fahrleistung oder zu einer verbrauchs- und emissionsarmen Fahrweise auslöse.¹⁴⁴ Je nach Vertragsgestaltung bestehe aufgrund der Möglichkeit zur Privatnutzung des Firmenwagens auch so gut wie kein Anreiz, öffentliche Verkehrsmittel oder andere emissionsarme Alternativen zu nutzen. Dies werde durch sogenannte *Tankkarten* begünstigt, mit denen viele Unternehmen die Kraftstoffkosten ihrer Arbeitnehmer auch für private Fahrten übernehmen.¹⁴⁵

Auch die Wahl des Fahrzeugtyps sei durch die pauschale 1%-Methode verzerrt. Da sich der geldwerte Vorteil am Bruttolistenpreis und nicht an den tatsächlichen Anschaffungskosten bemisst,¹⁴⁶ bevorzuge die 1%-Methode die Beschaffung von Neufahrzeugen gegenüber der Nutzung von Gebrauchtwagen.¹⁴⁷ Durch die steuerliche Absetzbarkeit

¹³³ Bernau, „Was machen wir jetzt mit den Dienstwagen?“, FAZ v. 5.9.2022, <https://www.faz.net/-gqe-avywo>, zuletzt abgerufen am 29.9.2023.

¹³⁴ Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD).

¹³⁵ *Harding* (Fn. 131), S. 19.

¹³⁶ *Harding* (Fn. 131), S. 19 f.

¹³⁷ Datensätze gelistet in: *Harding* (Fn. 131), S. 19 ff.

¹³⁸ *Harding* (Fn. 131), S. 22.

¹³⁹ *Harding* (Fn. 131), S. 22 Abbildung 6.

¹⁴⁰ A.A. *Eichfelder/Neugebauer*, StuW 2/2016, 134 ff., denen zufolge zumindest höherklassige Fahrzeuge unter Umständen steuerlich weder besonders begünstigt, noch subventioniert würden.

¹⁴¹ Umweltbundesamt, Klimaschutzinstrumente im Verkehr – Dienstwagenbesteuerung, https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/366/dokumente/uba-kurzpapier_dienstwagenbesteuerung_kliv_v2.pdf, zuletzt abgerufen am 29.9.2023, S. 3; vor diesem Effekt warnt auch *Harding* (Fn. 131), S. 37.

¹⁴² Umweltbundesamt (Fn. 141), S. 5 f.

¹⁴³ Agora Verkehrswende (Fn. 132), S. 12.

¹⁴⁴ Agora Verkehrswende (Fn. 132), S. 12 f.; Bernau, „Das perfekte Statussymbol“, FAZ v. 9.9.2022, <https://www.faz.net/-gqe-awc2x>, zuletzt abgerufen am 29.9.2023.

¹⁴⁵ Umweltbundesamt (Fn. 141), S. 5.

¹⁴⁶ S. oben, Abschnitt (C.) (II.) (1.)

¹⁴⁷ Agora Verkehrswende (Fn. 132), S. 13

der Fahrzeugkosten als Betriebsausgaben sowie dem Vorsteuerabzug fielen Mehrkosten weniger stark ins Gewicht, was zudem den Anreiz abdämpfte, kleinere und verbrauchsärmere Fahrzeuge als Firmenwagen anzuschaffen.¹⁴⁸

3. Nachteilsausgleich für Plug-In-Hybridfahrzeuge

§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Hs. 2 Nr. 2 EStG sieht für die pauschale Nutzungswertermittlung von Plug-In-Hybridfahrzeugen vor, dass zur Berechnung nach der 1%-Methode nur der halbe Bruttolistenpreis herangezogen wird.¹⁴⁹ Fahrzeuge dieser Art kombinieren für den Antrieb einen extern aufladbaren elektrischen Motor und einen Verbrennungsmotor. Bei einem hohen elektrischen Fahranteil können bei Plug-In-Hybridfahrzeugen daher auch die Emissionswerte deutlich gesenkt werden. Da allerdings der tatsächliche elektrische Fahranteil bei Firmenwagen mit Plug-In-Hybridmotoren durchschnittlich bei lediglich 15 % liegt, wird die Aussetzung dieses Nachteilsausgleichs gefordert.¹⁵⁰ Das Umweltbundesamt führt den geringen elektrischen Anteil unter anderem darauf zurück, dass Arbeitgeber meist nur die Tankkosten, nicht jedoch die Kosten des Ladens am Wohnort übernehmen.¹⁵¹ Dies mache das Fahren mit dem Verbrennungsmotor finanziell attraktiver für den Arbeitnehmer. Aus ökologischer Perspektive sei die pauschale steuerliche Begünstigung von Plug-in-Hybrid-Firmenwagen daher eher schädlich.¹⁵²

II. Firmenwagen im internationalen Vergleich

Für die Besteuerung des Vorteils, den der Steuerpflichtige aus der Privatnutzung eines Firmenwagens zieht, wird in verschiedenen Ländern auf unterschiedliche Weise ermittelt. Dabei haben sich laut *Harding* grundlegende, besonders häufig angewandte Methoden herauskristallisiert: Als Besteuerungsgrundlage kommen zum Beispiel der Preis des Fahrzeugs, die damit zurückgelegte Strecke, die unmittelbaren Kosten der Privatnutzung, wie Kraftstoff oder Wartungskosten, sowie ein fester Betrag in Betracht.¹⁵³ Zudem können weitere Faktoren wie das Alter des Fahrzeugs, der CO₂-Ausstoß oder die Motorleistung den Nutzungswert beeinflussen. Oft gibt es Variationen innerhalb der Besteuerungsgrundlage. Die Auswahlmöglichkeit zwischen mehreren Methoden (wie in Deutschland) ist ebenfalls gängig. Am häufigsten bemessen die Staaten den Nutzungsvorteil anhand eines Prozentsatzes vom Kauf- oder Listenpreis des Fahrzeugs (pauschale Nutzungswertmethode) – wobei der

zu versteuernde Anteil von monatlich 1 % des Listenpreises in Deutschland bis hin zu monatlich 2,5 % des Listenpreises in Norwegen variiert.¹⁵⁴ Darüber hinaus zieht der Staat in einigen europäischen Ländern für Fahrzeuge mit hoher Leistung und entsprechenden Kohlendioxid-Emissionen einen Zuschlag von bis zu 3 % des Listenpreises pro Monat ein.¹⁵⁵

H. Fazit

Der Gesetzgeber hat für den Firmenwagen eine komplexe, auf verschiedene Stellen der Steuergesetze verteilte Regelungssystematik geschaffen. Die Rechtsanwendung wird durch Lohnsteuerrichtlinien, Stellungnahmen der Finanzverwaltung und etliche höchstrichterliche Urteile konkretisiert. Gerade für einen täglich in millionenfacher Anwendung vorkommenden Sachverhalt wie der Privatnutzung des Firmenwagens, wäre jedoch eine einheitlichere und übergreifend geltende Regelung angemessen.

Beispielsweise ist bei der Nutzungswertbesteuerung der reinen Privatnutzung¹⁵⁶ zu sehen, dass § 8 Abs. 2 S. 2 EStG für die Überschusseinkunftsarten statt einer genauen Regelung der Bewertungsmethoden kurzerhand auf die Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG verweist, welche ausführlich die pauschale Listenpreismethode für ebendiese Privatfahrten reguliert. Hintergedanke des Gesetzgebers war, durch diesen Verweis eine Vereinheitlichung und Vereinfachung der Nutzungswertermittlung bei Kfz herbeizuführen.¹⁵⁷ Das ist an dieser Stelle insoweit auch gelungen; statt den Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG Wort für Wort in § 8 Abs. 2 S. 2 EStG zu rezitieren, ist ein einfacher Verweis auf die vorangehende Norm deutlich effizienter und übersichtlicher. Fraglich ist allerdings, warum dies für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Familienheimfahrten¹⁵⁸ nicht genauso gehandhabt wurde. Hier sucht man in § 6 EStG vergeblich nach einer Erwähnung oder einem Rechtsfolgenverweis zu diesen Fahrtarten. Stattdessen finden sich die entsprechenden Regelungen für die Gewinneinkunftsarten in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG. Für die Überschusseinkunftsarten normiert diesmal § 8 Abs. 2 S. 3–5 EStG ausführlich die Bewertungsmethoden für beide Fahrtarten, verweist jedoch für den Nachteilsausgleich wiederum auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Hs. 2 EStG. Nicht nur deswegen bezeichnet *Urban* den Zustand der Nutzungswertbesteuerung hinsichtlich der Regelungstechnik als vom „Idealzustand [...] weit entfernt“.¹⁵⁹

¹⁴⁸ Agora Verkehrswende (Fn. 132), S. 21; *Harding* (Fn. 131), S. 37.

¹⁴⁹ S. oben, Abschnitt (F.) (I.)

¹⁵⁰ Zur Statistik: Fraunhofer ISI/ICCT, Real-World Usage of Plug-In Hybrid Vehicles in Europe, <https://theicct.org/wp-content/uploads/2022/06/real-world-phev-use-jun22-1.pdf>, zuletzt abgerufen am 20.3.2023, S. 14; Absatzsicherungen: Umweltbundesamt (Fn. 141), S. 5; Agora Verkehrswende (Fn. 132), S. 21.

¹⁵¹ Umweltbundesamt (Fn. 141), S. 5.

¹⁵² *Transport & Environment* (Fn. 5), S. 12; Agora Verkehrswende (Fn. 132), S. 21

¹⁵³ *Harding* (Fn. 131), S. 10 f.

¹⁵⁴ Grundwerte ungeachtet möglicher Besonderheiten für bestimmte Fahrzeuge. Grds. Regelung in Norwegen: The Norwegian Tax Administration, Car-rates for company cars, www.skatteetaten.no/en/rates/car-rates---company-cars/, zuletzt abgerufen am 29.9.2023; Regelung in Deutschland: s. oben, Abschnitt (C.) (II.) (1.), § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG; vgl. *Harding* (Fn. 131), S. 12.

¹⁵⁵ *Becker/Uhlendorf* (Fn. 3).

¹⁵⁶ S. oben, Abschnitt (C.) (I.)

¹⁵⁷ BT-Drucks. 13/1686 v. 13.6.1995, S. 8.

¹⁵⁸ S. oben, Abschnitt (E.)

¹⁵⁹ *Urban* (Fn. 1), S. 1.

Auch seitens der Umweltschützer prägt das Verlangen nach Veränderungen das Meinungsbild zur Firmenwagenbesteuerung.¹⁶⁰ Um negative Umwelteffekte zu verhindern, werden verschiedene Handlungsmöglichkeiten vorgeschlagen: Die pauschale Besteuerung könne beispielsweise an den CO₂-Ausstoß gekoppelt werden.¹⁶¹ Durch höhere Steuersätze bei Fahrzeugen mit Verbrennungsmotor würde dann ein Anreiz für emissionsärmere Fahrzeuge mit alternativen Antrieben entstehen. Da sie einen geringen Vorteil für die Umwelt bieten, sollte daher auch der aktuell vorgesehene Nachteilsausgleich für Plug-In-Hybridfahrzeuge ausgesetzt werden.¹⁶² Überhaupt müsste der Prozentsatz für die pauschale Nutzungswertmethode höher angesetzt werden, da es nach der aktuellen 1%-Methode zu einer Steuervergünstigung für die Anschaffung und Privatnutzung eines Firmenwagens im Vergleich zu einem privat gehaltenen Kfz käme.¹⁶³

Bei jeglichen Reformen sollte jedoch stets darauf geachtet werden, die Balance zwischen den gewollten ökologischen Effekten, den ökonomischen Auswirkungen für einen so wichtigen Markt der Automobilindustrie und dem Erhebungsaufwand für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung beizubehalten. Die Steuernormen zum Firmenwagen bieten eine gute Möglichkeit, den Firmenwagenmarkt (und auch auf lange Sicht den privaten Gebrauchtwagen-

markt) in eine Richtung zu lenken, die zur Einhaltung der Klimaschutzziele beiträgt. Sie können die Umweltprobleme jedoch allein nicht lösen. Weitere fiskalische Instrumente wie die Entfernungspauschale, die Kfz-Steuer und Kaufprämien für Fahrzeuge mit alternativen Antrieben – aber auch vom Kfz unabhängige abgabenrechtliche Instrumente – sollten kumulativ und aufeinander abgestimmt Anreize für einen umweltbewussteren Umgang mit dem Firmenwagen bilden.¹⁶⁴

Sicher ist, dass der Firmenwagen dem Gesetzgeber so einiges abverlangt: Zum einen muss er für die verschiedenen Fahrtarten jeweils eine möglichst gerechte Nutzungswertbesteuerung finden, ohne dabei die Gleichbehandlung der Einkunftsarten auszusetzen. Zum anderen muss er die steuerlich höchst komplexe Frage der Privatnutzung für die Vielfalt an Lebenssachverhalten einheitlich und verfassungsgemäß lösen, dabei mögliche ergänzende Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und -nehmer berücksichtigen und dafür sorgen, dass verschiedene moderne Antriebsarten einen Nachteilsausgleich erhalten. Zugleich muss er dabei seiner wachsenden Verantwortung im Lichte der Klimaschutzziele gerecht werden. Eine äußerst schwierige Aufgabe also, die schon ihrer Natur nach keinesfalls als abgeschlossen deklariert werden kann.

¹⁶⁰ S. oben, Abschnitt (G.)

¹⁶¹ *Transport & Environment* (Fn. 5), S. 12.

¹⁶² Agora Verkehrswende (Fn. 132), S. 21.

¹⁶³ Umweltbundsamt (Fn. 141), S. 2.

¹⁶⁴ Agora Verkehrswende (Fn. 132), S. 26; zur allg. Instrumentalisierung des Steuerrechts zum Klimaschutz: *Englisch* in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, Kap. 7 Rn. 7.113; bzgl. der aktuell ansteigenden eigenhändigen Lösung durch Unternehmen, ein Mobilitätsbudget einzuführen: Maurus, „Geht die Ära der Firmenwagen bald zu Ende?“, FAZ v. 11.4.2023, <https://www.faz.net/-gzi-b78p9>, zuletzt abgerufen am 22.4.2023.