

FiFo-Berichte

Nr. 13 Mai 2011

FiFo-Reports

No. 13 May 2011

FiFo
Köln

Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland

Forschungskooperation des FiFo Köln mit
Prof. Dr. jur. Stefan Klinski (Berlin) und dem



Forum Ökologisch-Soziale
Marktwirtschaft e.V. (Berlin)

Laura Diekmann

Eva Gerhards

Stefan Klinski

Bettina Meyer

Sebastian Schmidt

Michael Thöne (Projektleitung)

Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln

Zu den FiFo-Berichten

Mit den FiFo-Berichten werden Studien und Gutachten aus der Arbeit des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln in elektronischer Form vorgelegt. Die Reihe erscheint seit dem Jahr 2005.

FiFo-Berichte zeigen in der Regel monographischen Charakter. Die Reihe umfasst vor allem aktuelle Studien. Es werden hier aber auch ältere Studien veröffentlicht, die zuvor nicht oder nicht in angemessener Form publiziert werden konnten.

About FiFo-Reports

In its "Reports"-series the FiFo Institute for Public Economics at the University of Cologne publishes many of its studies in electronic format. FiFo-Reports started appearing in 2005.

Usually, FiFo-Reports are monographs that feature current work. Yet, also older studies will be reprinted here, especially when they could not be published in an appropriate manner before.

Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln

Adresse/address:

Zülpicher Straße 182
D-50937 Köln

Tel. (0)221 – 42 69 79

www.fifo-koeln.de

Postanschrift/postal address

Postfach 420 520
D-50899 Köln

Fax. (0)221 – 42 53 23

ISSN 1860-6679

Das FiFo Köln wird rechtlich und wirtschaftlich von der Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung e.V., Köln, getragen. Urheber- und Verwertungsrechte des vorliegenden FiFo-Berichts liegen bei der Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung.

Von den Autoren dieses Berichts vertretene Auffassungen spiegeln nicht notwendigerweise die Ansichten der Trägergesellschaft oder ihrer Organe wider.

Dieser Bericht kann kostenlos unter www.fifo-koeln.de oder <http://kups.ub.uni-koeln.de/> heruntergeladen werden.

Die Wiedergabe zu erzieherischen, wissenschaftlichen und nicht-kommerziellen Zwecken ist gestattet, vorausgesetzt die Quelle wird angegeben.

Alle Rechte vorbehalten.

© Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung e.V., Köln, 2011.

The Cologne-based Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung e. V. (Society for the Advancement of Research in Public Finance) serves as the legal subject and financial agent of FiFo Köln. Thereby, the copyrights of this report pertain to the Gesellschaft.

The views expressed in this report do not necessarily reflect those of the Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung or any of its bodies.

This report can be downloaded without charge from: www.fifo-koeln.de or <http://kups.ub.uni-koeln.de/>.

Reproduction for educational and non-commercial purposes is permitted provided that the source is acknowledged.

All rights reserved.

Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland

Forschungsvorhaben im Auftrag des Bundesministeriums für Umwelt,
Naturschutz und Reaktorsicherheit (FKZ UM 08 45 731/02)

Endfassung

Laura Diekmann¹

Eva Gerhards²

Stefan Klinski³

Bettina Meyer⁴

Sebastian Schmidt⁵

Michael Thöne⁶

- 1 Dipl.-Volksw. Laura-Christin Diekmann ist wissenschaftliche Mitarbeiterin des FiFo Köln; diekmann[a]fiffo-koeln.de.
- 2 Dipl.-Volksw. Eva Gerhards ist wissenschaftliche Mitarbeiterin des FiFo Köln; gerhards[a]fiffo-koeln.de.
- 3 Prof. Dr. jur. Stefan Klinski ist Professor für Wirtschaftsrecht und Umweltrecht an der Hochschule für Wirtschaft und Recht Berlin; stefan.klinski[a]t-online.de.
- 4 Dipl.-Volksw. Bettina Meyer ist Vorstandsmitglied des FÖS e.V.; foes[a]foes.de.
- 5 Dipl. Verwaltungsw. Sebastian Schmidt war wissenschaftlicher Mitarbeiter des FÖS e.V.; smidtsch[a]web.de
- 6 Dr. Michael Thöne ist Geschäftsführer des FiFo Köln; er hat das Forschungsvorhaben „Steuerliche Behandlung von Firmenwagen“ geleitet. thoene[a]fiffo-koeln.de.

Zusammenfassung*Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland*

Der Dienstwagen zur privaten Nutzung ist eine der häufigsten Nebenleistungen zum regulären Einkommen in Deutschland. Die sehr günstige steuerliche Behandlung dieses geldwerten Vorteils trägt wesentlich zur Attraktivität dieses Bezahlungsmodells bei. Die vorliegende Studie wurde im Auftrag des Bundesumweltministeriums erstellt. Sie untersucht den deutschen Firmenwagenmarkt und die Besteuerung aus ökonomischer und rechtlicher Perspektive.

Als Folge der faktischen Subventionierung werden mehr als 50 Prozent aller neuen Pkw als Firmenwagen zugelassen, also rund 750.000 Fahrzeuge im Jahr. Insgesamt sind ungefähr 2,5 Mio. der Pkw in Deutschland privat mitgenutzte Firmenwagen.

Die Analysen zeigen, dass die untersuchten Regeln die größte Steuervergünstigung in Deutschland darstellen – auch wenn sie offiziell nicht in dieser Liste auftauchen. Neben starken Verzerrungen in der Konsumwahl und Wahl des Transportmittels gehen umfangreiche Treibhausgasemissionen auf das Konto dieser Steuersubvention. Schließlich hat das Steuerprivileg auch einen deutlichen regressiven Charakter, d.h. die Subventionshöhe steigt mit dem Einkommen der Begünstigten.

Die Studie diskutiert zahlreiche Reformmodelle. Der abschließende Implementierungsvorschlag zielt auf eine Neutralität, in der Gestellung eines Firmenwagens und monetäres Einkommen steuerlich gleich behandelt werden.

Diese Reform würde die Subventionen in Steuern und Sozialabgaben um 3,3 bis 5,5 Mrd. Euro reduzieren. Insgesamt ließe sich zwischen 2012 und 2020 eine Reduzierung der CO₂-Emissionen um 2,9 bis 5,7 Mio. Tonnen erreichen.

Schlagworte:

Firmenwagenbesteuerung, Steuersubventionen, umweltschädliche Subventionen.

JEL-Classification: H24, H25, Q58

Abstract*Company Car Taxation in Germany*

The private use of company cars is one of the most common fringe benefits in Germany. The very favorable tax treatment of this benefit contributes significantly to its attractiveness. Our study was commissioned by the German Federal Ministry of the Environment. It examines the German company car market and the taxation of company car use from an economic and legal perspective.

As a result of the favorable tax treatment, more than 50 percent of all new passenger cars in Germany are registered as company cars (about 750,000 vehicles a year). In total there are about 2.5 million privately used company cars in Germany

The results show that the tax rules examined are the biggest tax expenditure in Germany – even if they do not appear on the official list. In addition to strong distortions of consumer choice and of choice of transport means the subsidy induces immense greenhouse gas emissions. Finally, the tax privilege is also clearly regressive, i.e. the subsidy increases with the income of the beneficiary.

The study discusses a wide array of possible reform models. The final proposal for implementation aims at tax neutrality: Provision of a company car and monetary income should be taxed the same.

This reform would reduce subsidies in tax and social security contributions by 3.3 to 5.5 billion Euros. Also, a reduction in CO₂ emissions by 2.9 to 5.7 million tons for the period 2012-2020 could be achieved.

Keywords:

Company Car Taxation, Tax Expenditures, Environmentally Harmful Subsidies.

Umweltgerechter Abbau der Steuerprivilegien für privat genutzte Firmenwagen

FiFo Bericht Nr. 13 - 2011: „Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland“

Zentrale Ergebnisse des Forschungsvorhabens FKZ UM 08 45 731/02 und Vorschlag für ein Reformmodell^{*}

A. Problem und Ziel

Im Bundes-Koalitionsvertrag vom 26.10.2009 ist u.a. vorgesehen, „die Angemessenheit der Besteuerung des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung betrieblicher Fahrzeuge (zu) überprüfen“. Das im Auftrag des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit durchgeführte Forschungsvorhaben „Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland“ hatte zwar nicht die explizite Aufgabe, diesen Auftrag zu erfüllen. Im Ergebnis liefert die gemeinsame Studie des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln, des Forums Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft e.V. und des Berliner Jura-Professors Stefan Klinski eine umfassende Überprüfung dieser Fragestellung. Neben dem *geldwerten Vorteil* der privaten Nutzung werden in der Untersuchung dabei auch die steuerlichen Umstände der *Anschaffung* von Firmenfahrzeugen analysiert. Nur in der Betrachtung dieser beiden Seiten wird das volle Ausmaß der Steuer- und Abgabenprivilegien für die private Dienstwagennutzung erfasst.

Auf Seiten der Beschäftigten schaffen die Regelungen ein Steuerprivileg für diejenigen, die neben Geldeinkommen auch Naturaleinkommen in Form eines Dienstwagens beziehen. Die geltende Erfassung solcher geldwerter Vorteile erfolgt über die sogenannte 1%-Methode, nach der jeden Monat 1 Prozent des Anschaffungs-Listenpreises (nicht des tatsächlichen Preises) zum steuerpflichtigen Einkommen hinzugerechnet wird. Diese Pauschale ist sehr grob und zudem sehr niedrig angesetzt. Damit wirkt die Bemessung des geldwerten Vorteils faktisch als Steuersubvention mit starkem Lenkungsimpuls. Mit hohen Einbußen bei Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen wird eine klimaschädliche Lenkung dahingehend hervorgerufen, verbrauchsstarke Fahrzeuge möglichst viel zu fahren.

Auch für die Unternehmen ist es attraktiver, einen Dienstwagen zu stellen als die monetäre Entlohnung zu erhöhen. Für den Entlohnungsanteil „Dienstwagen“ sind Sozialversicherungsbeiträge nur nach 1%-Methode abzuführen, nicht für ein realistisches Lohnäquivalent. Außerdem kommt es auf Seiten der steuerlichen Abschreibung der bereitgestellten Dienstwagen zu Vorteilen, die gerade bei hochpreisigen und damit oft verbrauchsintensiven Fahrzeugen besonders groß sind.

Zusammen schafft die gegenwärtige Regelung damit nicht nur Anreize zur Verlagerung des Mobilitätsverhaltens auf die Straße und zur übermäßigen privaten Nutzung von Dienstwagen. Sie verletzt auch das Gebot der Steuergerechtigkeit. Die gleiche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird unterschiedlich besteuert – wer sein Einkommen „cash“ erhält, zahlt mehr Steuern als jemand, der ein ökonomisch gleichwertiges Einkommen einschließlich Dienstwagen bezieht. Da die Stellung von Dienstwagen in höheren Einkommensklassen weitaus üblicher ist als in mittleren und niedrigen, ver-

^{*} *Disclaimer:* Schlussfolgerungen und Empfehlungen, die von den Gutachtern formuliert werden, entsprechen nicht notwendigerweise der Haltung des Bundesumweltministeriums.

letzt die Regelung zudem das Gebot vertikaler Steuergerechtigkeit: „Besserverdiener“ nutzen Steuerprivilegien, die „Normalverdienern“ sehr viel seltener zugänglich sind.

Betroffen sind ungefähr 2,5 Mio. Pkw in Deutschland bzw. ihre Nutzer. Als Folge der Subventionierung werden inzwischen in normalen Jahren – 2009 war wegen der Wirkungen der „Umweltprämie“ ein untypisches Jahr – rund 60 Prozent aller neuen Pkw als Firmenwagen zugelassen.

Die Studie schlägt Änderungen in der einkommensteuerlichen Berücksichtigung des geldwerten Vorteils und bei den Abschreibungsregeln für Firmenfahrzeuge vor, die der Verbesserung von Steuergerechtigkeit und Steuerneutralität dienen sollen. Zudem werden die bisherigen umweltschädlichen Subventionswirkungen vermieden. Der Änderungsvorschlag leistet damit einen Beitrag zum Klimaschutzziel der Bundesregierung, Treibhausgasemissionen bis 2020 – im Vergleich zu 1990 – um 40% zu senken, sowie zu dem beim Pittsburgher Gipfel beschlossenen G20-Plan zum Rückbau der Subventionierung fossiler Energien.

B. Lösungsvorschlag

Der Lösungsvorschlag setzt bei den Besteuerungsanlässen an, nämlich bei den Einkommensteuerregeln zur Kalkulation des geldwerten Vorteils aus privater Nutzung eines Dienstwagens sowie bei der steuerlichen Behandlung von Firmenwagen auf Seiten des Unternehmens.

Die vorgeschlagenen Änderungen sollen in das bestehende System möglichst wenig eingreifen. Insbesondere soll der bürokratische Aufwand für die Besteuerten und für die Steuerbehörden nach Möglichkeit nicht wachsen. Dort allerdings, wo die Übervereinfachung bis dato die größten Fehlsteuerungen generiert, muss ein gewisses Maß an sachgerechter Differenzierung umgesetzt werden.

B.1. Besteuerung des geldwerten Vorteils: Kombinierte Privatnutzungspauschale

Um die Verzerrungen und Subventionen zugunsten privater Nutzer von Firmenwagen zu beseitigen, muss eine neue, realitätsnahe Pauschalierung zur Berechnung des geldwerten Vorteils formuliert werden. Diese bildet den durch private Nutzung eines Dienstwagens erlangten geldwerten Vorteil erheblich besser ab, indem sie u.a. die private Kilometerleistung angemessen berücksichtigt. Der Reformvorschlag soll Steuergerechtigkeit herstellen, so dass Einkommen gleich besteuert werden, egal ob sie nun einen Dienstwagen umfassen oder rein monetärer – und entsprechend höherer – Verdienst sind. Eine solche Regelung ist auch entscheidungsneutral, da sie keinen steuerlichen Anreiz setzt, Arbeitsentgelte möglichst in Form von Sachleistungen zu erhalten.

Dies erfolgt, indem die bisherige, rein anschaffungsbezogene Pauschale verbessert und um einen nutzungsbezogenen Anteil ergänzt wird. Die neue „kombinierte Privatnutzungspauschale“ wächst mit der Gesamtfahrleistung und mit dem spezifischen Verbrauch, so dass der Anreiz genommen wird, möglichst viele Privatkilometer auf den Fiskus abzuwälzen.

(a) *Anschaffungskomponente*: Die auf die Anschaffungskosten bezogene Komponente wird nicht mehr nach dem Listenpreis bemessen, sondern auf Grundlage der tatsächlichen Anschaffungskosten angesetzt. Der genutzte Prozentsatz kann erhalten bleiben (d.h. monatlich 1% der Anschaffungskosten).

(b) *Nutzungsbezogene Komponente*: Hinzu tritt ein neuer Prozentbetrag für die privaten Anteile an den variablen Kosten, d.h. primär Werkstatt- und Kraftstoffkosten. Diese hängen von im Wesentlichen von zwei Faktoren ab, von den berücksichtigten Fahrstrecken und vom Kraftstoffverbrauch des Fahrzeugs. Diese beiden Größen sollen für die Pauschalierung möglichst einfach ermittelt werden.

Fahrstrecken: Für den geldwerten Vorteil relevant ist der Anteil privater Strecken an der Gesamtfahrleistung ohne Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Letztere werden dem Finanzamt ohnehin mitgeteilt; von der verbleibenden Fahrleistung werden pauschal 75% der privaten Sphäre zugeordnet.¹ Festgestellt und dem Finanzamt zusätzlich mitgeteilt werden muss nur die jährliche Gesamtfahr-

¹ Die optionale „Spitzabrechnung“ per Fahrtenbuch bleibt bestehen. Liegt der nach Arbeitswegen verbleibende Anteil der Privatfahrten deutlich unter dem Pauschalierungswert, ist einer übermäßigen Belastung des Steuerpflichtigen vorgebeugt.

leistung des Fahrzeugs. Das ist praktisch kein Zusatzaufwand.

Kraftstoffverbrauch: Der tatsächliche Verbrauch wird nicht erhoben. Der Normverbrauch jedes zugelassenen Pkw ist bekannt, er entspricht der Angabe der spezifischen CO₂-Emissionen im Fahrzeugschein (Feld V.7). Mit leichter Variation zwischen Diesel und Benzin können mit diesem schnell zugänglichen und überprüfbareren Emissionswert die Treibstoffkosten pro Kilometer pauschaliert werden. Eine *explizite* Einbeziehung des Kraftstoffverbrauchs in die Berechnung erfolgt jedoch nur in der zweiten von zwei alternativ formulierten Ausgestaltungsformen für die nutzungsbezogene Komponente.

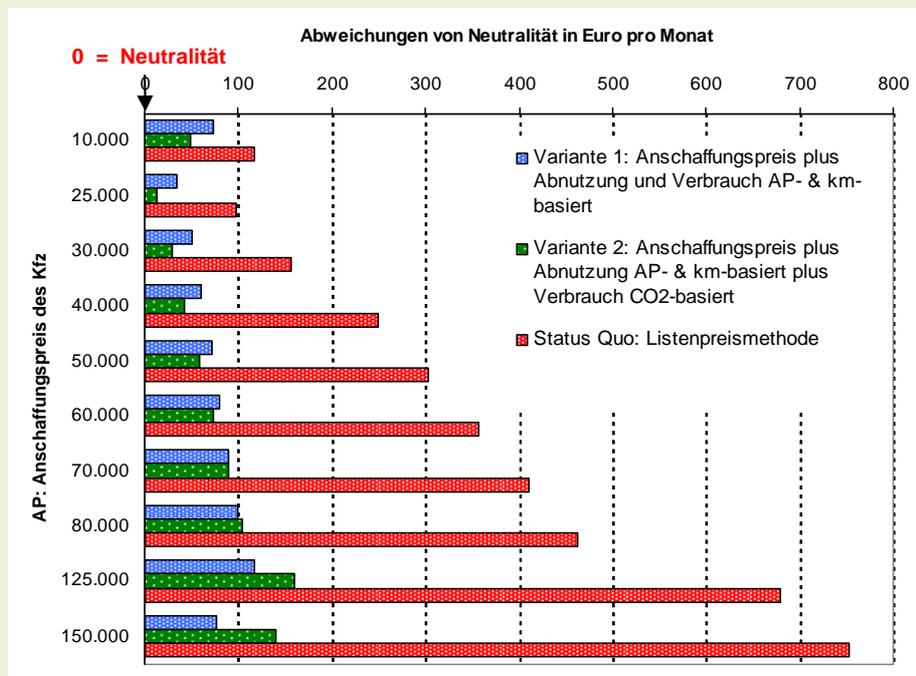
Variante 1 pauschaliert stärker und verzichtet auf die Abbildung des Verbrauchs anhand des CO₂-Werts. Etwas leichter in der Breiten-Umsetzung bedarf sie aber einer Sonderregel für Pkw, die wegen ihrer besonders verbrauchsgünstigen Ausgestaltung überdurchschnittlich teuer in der Anschaffung sind (z.B. Elektrofahrzeuge). *Variante 2* bezieht neben der verschleißorientierten Komponente die CO₂-Werte explizit ein. Der etwas höhere Erstaufwand zahlt sich hier insofern aus, als keine Sonderregelungen für Elektrofahrzeuge o.ä. benötigt werden.

Beide Varianten wurden in umfangreichen Simulationsrechnungen getestet und so kalibriert, dass sie eine neutrale und gerechte Besteuerung des geldwerten Vorteils gut annähern, wie die nachstehende Grafik zeigt. Die Balken zeigen, wie sehr die jeweilige Besteuerungsvariante von der Neutralität zwischen der privaten Nutzung eines Dienst- und der dienstlichen Nutzung eines Privatwagens abweicht.

Vollkommene Neutralität ist mit pauschalierenden Methoden grundsätzlich nicht zu erreichen.

Insgesamt können mit den so ausgestalteten kombinierten Privatnutzungspauschalen die Reformziele in pragmatischer Weise erreicht werden: Die Besteuerung des geldwerten Vorteils kommt der Realität erheblich näher als die bisherige Regelung; die bestehenden Fehlsteuerungswirkungen und Subventionen

werden weitgehend beseitigt. Die dafür benötigten Berechnungsverfahren sind unkompliziert und der bürokratische Aufwand ist nicht signifikant höher als bisher. Da die bestehende Steuervergünstigung sehr klimaschädlich wirkt, wird schon die näherungsweise Herstellung von Steuerneutralität klare Klimaschutzbeiträge liefern.



B.2. Besteuerung der Anschaffungs- und Kraftstoffkosten bei den Unternehmen: Klimafaktor

Der zweite Besteuerungsanlass ist die *Anschaffung des Fahrzeugs* durch das Unternehmen. Der Anschaffungspreis taucht in der Einnahme- und Ausgabenrechnung als Ausgabeposten auf, der den zu versteuernden Gewinn mindert. Wie hoch der gewinnmindernde Effekt liegt, hängt von dem jeweiligen Steuersatz bei Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer ab. Hinzu kommen unter Umständen Umsatzsteuervorteile. Der Anschaffungspreis von Firmenwagen wird nach geltendem Steuerrecht bei Pkw über einen Zeitraum von i.d.R. sechs Jahren abgeschrieben. Aus ökologischer Sicht liegt das Hauptproblem darin, dass die relativen Vorteile bei der Anschaffung von hochpreisigen und damit im Regelfall überdurchschnittlich verbrauchsintensiven Fahrzeugen besonders groß sind, so dass erheb-

liche Anreizeffekte dahin entstehen, sich gerade solche die Umwelt hoch belastenden Fahrzeuge anzuschaffen – vor allem, wenn diese dann auch privat genutzt werden sollen.

Der Vorschlag soll einen behutsamen, aber wirkungsvollen Anreiz bieten, Firmenfahrzeuge anzuschaffen, die einen geringeren Treibhausgasausstoß aufweisen. Das Anzeilelement setzt daher nur dort an, wo die Entscheidung fällt, ein bestimmtes (und nicht ein anderes) Fahrzeug zu nutzen. Dies ist die Anschaffungsentscheidung des Unternehmens. Folglich soll das spezifische Klimaschutzziel (allein) bei der *Absetzbarkeit* der Anschaffungs- und Kraftstoffkosten umgesetzt werden.

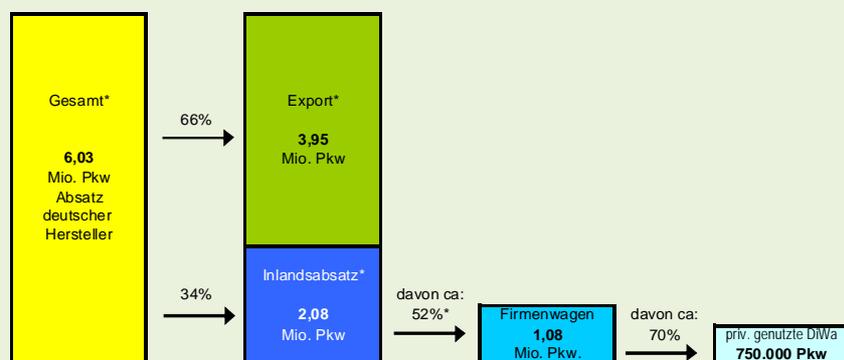
Im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der Anschaffung von Personenkraftwagen als Firmenwagen wird in Analogie zum britischen Modell eine CO₂-Komponente („Klimafaktor“) eingeführt, deren Ausgestaltung sich an der europäischen Verordnung über die Senkung des Flottenverbrauchs für Pkw orientiert und zeitlich abgestuft wird. Dabei stehen ein Bonus-Malus-System und ein reines Malus-System zur Wahl. Die Abstufung erfolgt in Emissionsklassen und Zeitstufen. Die Spanne der Anrechenbarkeit erstreckt sich von 50% (bei besonders schlechten Emissionswerten) bis 150% der Anschaffungskosten (bei besonders guten Emissionswerten). Die CO₂-Komponente bezieht sich auch auf die Absetzbarkeit der Kraftstoffkosten.

C. Auswirkungen der Reform

Eine solche Reform der steuerlichen Behandlung privat genutzter Dienstwagen wirkt in zwei Dimensionen, in fiskalischer und in ökologischer Hinsicht. Zudem ist zu fragen, ob die deutsche Automobilindustrie von den Änderungen betroffen wäre.

In der finanziellen Dimension stellen sich die zu erwartenden Mehreinnahmen als *Abbau von Mindereinnahmen* dar. Der Reformvorschlag ist kein Steuererhöhungsprogramm, sondern ein Vorschlag zum Abbau von Steuerprivilegien. In diesem Sinne schätzen wir, dass die Umsetzung beider Reformelemente steuerliche Mehreinnahmen in Höhe von 2,9 bis 4,6 Mrd. Euro pro Jahr generieren kann. Zudem sind gewisse Mehreinnahmen auf Seiten der Sozialversicherungen zu erwarten. Auf unbefriedigender Datenbasis können hier grob Mehreinnahmen von 0,4 – 0,9 Mrd. Euro geschätzt werden.

Nicht leichter ist es, die ökologische Dimension zu schätzen. Der Abbau der Steuerprivilegien und die daraus partiell folgenden Anreize, Pkw privat zu erwerben und Einkommen vollständig monetär zu vereinnahmen, hat keine unmittelbare Umweltwirkung. Da aber nach Reform bei Firmenwagen zusätzlich gefahrene Kilometer nicht mehr kostenlos sein werden, wird das Mobilitätsverhalten entzerrt, mit der Folge von sinkendem Straßenverkehr. Da auch die steuerliche Privilegierung besonders verbrauchstarker Fahrzeuge entfällt, kann auch hier gewisser Nachfragewandel erwartet werden. Insgesamt schätzen wir, dass sich zwischen 2012 und 2020 eine Einsparung von 2,9 bis 5,7 Millionen Tonnen CO₂ erreichen ließe gegenüber einem Szenario mit unveränderter Firmenwagenbesteuerung.



* Durchschnitt 2007-09. Das Jahr 2009 ist durch die Umweltprämie ("Abwrackprämie") stark verzerrt und nicht repräsentativ. Quellen: VDA, Dataforce, eigene Berechnungen.

Die deutsche Automobilindustrie setzt im Jahr rund 750.000 Pkw im deutschen Firmenwagenmarkt ab (vgl. Abbildung des Durchschnitts der Jahre 2007-09). Das ist nicht der größte, aber ein nennenswerter Anteil einer Gesamtproduktion von 6 Millionen Pkw. Gleichwohl werden eher geringe Wirkungen für die Industrie erwartet. Die wesentlichen Korrekturen

bestehender Fehlsteuerungen beziehen sich auf das Mobilitätsverhalten: Es wird weniger gefahren, aber der bisherige Dienstwagennutzer dürfte kaum ganz aufs Auto verzichten. Und es werden Modelle mit effizienteren Motoren erworben – d.h. die Nachfrage wird in einen der wesentlichen Zukunftsbeiriche der deutschen Hersteller gelenkt.



*Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der
Universität zu Köln*



*Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft e.V.,
Berlin*

*Prof. Dr. jur. Stefan Klinski
Berlin*

Steuerliche Behandlung von Firmenwagen Analyse von Handlungsoptionen zur Novellierung

Endbericht

zum Forschungsvorhaben im Auftrag des
**Bundesministeriums für Umwelt,
Naturschutz und Reaktorsicherheit**

(FKZ UM 08 45 731/02)

Köln • Berlin

2011

FiFo Köln

Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut
an der Universität zu Köln

Dipl.-Volksw. Laura Diekmann

Dipl.-Volksw. Eva Gerhards

Dr. Michael Thöne (Geschäftsführer, Projektleitung)

Postfach 420 520 D-50899 Köln

Zülpicher Str. 182 D-50937 Köln

Tel. (0)221 - 42 69 79

Fax. (0)221 - 42 23 52

diekmann[a]fiffo-koeln.de

gerhards[a]fiffo-koeln.de

thoene[a]fiffo-koeln.de

<http://fiffo-koeln.de>

FÖS

Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft e.V. (FÖS) /
Green Budget Germany (GBG)

Dipl.-Volksw. Bettina Meyer

Dipl.-Verwaltungsw. Sebastian Schmidt

Schwedenstraße 15a ·

13357 Berlin

Tel. (0)30 - 762 39 91 - 30

Fax. (0)30 - 762 39 91 - 59

foes[a]foes.de

<http://www.foes.de>

Prof. Dr. jur. Stefan Klinski

stefan.klinski[a]t-online.de

Inhalt

A. Einleitung	9
B. Der Automobil- und Firmenwagenmarkt	12
B.1. Abbildung des Fahrzeugmarktes.....	13
B.1.1. Neuzulassungen nach gewerblichen und privaten Haltern	18
B.1.2. Bestand nach gewerblichen und privaten Haltern	23
B.1.3. Zusammenhang zwischen Neuzulassungen und Gebrauchtwagenmarkt.....	29
B.1.4. Exporte gebrauchter Fahrzeuge und Außerbetriebsetzungen	30
B.1.5. Zusammenfassung.....	31
B.2. CO ₂ -Ausstoß	33
B.2.1. Durchschnittliche CO ₂ -Emissionen von privaten und Firmenfahrzeugen im Vergleich	33
B.2.2. Gesamte CO ₂ -Emissionen von Firmenfahrzeugen.....	36
B.3. Wer fährt einen Dienstwagen? Antworten aus dem SOEP	37
B.4. Zusammenfassung	39
C. Besteuerung von Firmenwagen aktuell	40
C.1. Besteuerung im gegenwärtigen Recht	40
C.2. Ökonomische Perspektive	41
C.3. Firmenwagen zur (rein) betrieblichen Nutzung.....	44
C.3.1. Ertragsteuerrecht (Einkommensteuerrecht).....	44
C.3.2. Umsatzsteuerrecht	46
C.3.3. Bewertung der Wirkungen	47
C.4. Firmenwagen mit Privatnutzung des Steuerpflichtigen	48
C.4.1. Ertragsteuerrecht (Einkommensteuerrecht).....	48
C.4.2. Umsatzsteuerrecht	53
C.4.3. Bewertung der Wirkungen	54
C.5. Überlassung betrieblicher Kraftfahrzeuge an Arbeitnehmer	56
C.5.1. Arbeitnehmerseite.....	56
C.5.2. Arbeitgeberseite.....	58
C.5.3. Bewertung der Wirkungen	60
D. Besteuerung von Firmenwagen: Status quo für die EU-27 und USA, Türkei, Schweiz und Norwegen	62
D.1. Methodik, erfasste Länder und Quellen	62
D.2. Struktur und wichtigste Ergebnisse der Untersuchung.....	62

D.2.1.	Regelungen zur Begrenzung des Kaufpreises und/oder zur Begrenzung der jährlichen steuerlichen Absetzbarkeit der Anschaffungskosten über Abschreibungen	64
D.2.2.	Regelungen zur Begrenzung der Absetzbarkeit der laufenden Betriebskosten	71
D.2.3.	Regelungen zur steuerlichen Behandlung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung von Firmenwagen.....	74
D.3.	Tabellarische Übersicht über die wichtigsten Ergebnisse.....	76
E.	Ökonomisch motivierte Entscheidungskriterien bei Dienstwagengesteller und –nutzer	79
E.1.	Der Arbeitnehmer als privates Wirtschaftssubjekt	79
E.2.	Entscheidung des Arbeitgebers	82
F.	Kalkül von Arbeitnehmer und Arbeitgeber.....	85
F.1.	Kalkül des Arbeitnehmers	85
F.1.1.	Kostenerstattung vs. Dienstwagen	86
F.1.2.	Barloohnerhöhung vs. Dienstwagen	87
F.1.3.	Vergleich der drei Alternativen.....	89
F.2.	Kalkül des Arbeitgebers	89
F.3.	Gemeinsames Kalkül.....	91
F.3.1.	Vertragsgestaltung und Kalkül.....	91
F.3.2.	Aufteilung des Gewinns	94
F.4.	Gerechtigkeitsaspekte.....	95
G.	Steuertheoretische Ziele einer Reform	97
G.1.	Wünschenswerte steuertechnische Charakteristika.....	97
G.2.	Regelung im Einklang mit der Pendlerpauschale.....	100
G.3.	Zusammenfassung: Kriterien zur Beurteilung von Reformvorschlägen	101
H.	Reformoptionen aus juristischer Perspektive.....	101
H.1.	Verfassungsrechtlicher Rahmen für Neugestaltungen.....	101
H.1.1.	Vorüberlegungen zur Neugestaltung.....	101
H.1.2.	Überblick über den verfassungsrechtlichen Rahmen	102
H.1.3.	Grundlagen: Besteuerungsspielraum – Lastengleichheit – Leistungsfähigkeitsmaßstab – Folgerichtigkeit	104
H.1.4.	Nettoprinzip und Veranlassungsprinzip	106
H.1.5.	Ausnahmen – außerfiskalische Lenkungsziele	111
H.1.6.	Pauschalisierung und Typisierung	112
H.1.7.	Systemwechsel.....	114
H.2.	Europarechtliche Vorgaben	114

H.3.	Rechtliche Folgerungen.....	115
H.3.1.	Firmenwagen zur (rein) betrieblichen Nutzung.....	116
H.3.2.	Firmenwagen mit Privatnutzung des Steuerpflichtigen	118
H.3.3.	Überlassung betrieblicher Kraftfahrzeuge an Arbeitnehmer	119
I.	Reformkomponenten und ihre Implikationen	120
I.1.	Verzerrungen und Lösungen aus dem Ausland	120
I.2.	Anknüpfungspunkte für Reformbausteine	122
I.3.	Bewertung von Reformvorschlägen.....	123
I.3.1.	Erhöhung der Besteuerung des geldwerten Vorteils (bzw. andere Bemessung des geldwerten Vorteils)	129
I.3.2.	Einführung einer Fahrtenbuchpflicht (elektronisches Fahrtenbuch) und Abschaffung der Pauschalbesteuerung.....	133
I.3.3.	Besteuerung des geldwerten Vorteils nach Höhe der CO ₂ -Emissionen des Firmenwagens (für beide Berechnungsmethoden)	134
I.3.4.	Besteuerung der Erstattung der privaten Benzinkosten durch das Unternehmen.....	135
I.3.5.	Kompensationszahlung in Höhe des geldwerten Vorteils an das Unternehmen.....	136
I.3.6.	Verringerung der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten bei privater Nutzung.....	136
I.3.7.	Kopplung der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten/der Absetzbarkeit für Abnutzung (AfA) an CO ₂ -Emissionen des Firmenfahrzeugs.....	137
I.3.8.	Begrenzung der Absetzbarkeit des Kaufpreises (Preis-Obergrenze).....	139
I.3.9.	Ausschluss von Absetzbarkeit der Anschaffungskosten, wenn private Nutzung möglich	140
I.3.10.	Begrenzung der Absetzbarkeit für Abnutzung (AfA) (für jährliche AfA feste Obergrenze).....	140
I.3.11.	Kopplung der steuerlichen Absetzbarkeit der Anschaffungskosten an Top-Runner-Ansatz.....	141
I.3.12.	Pauschalsteuer für das Unternehmen	142
I.3.13.	Verringerung der Absetzbarkeit der laufenden Kosten bei privater Nutzung	142
I.3.14.	Kopplung der Absetzbarkeit der Kraftstoffkosten an CO ₂ -Emissionen des Firmenfahrzeugs	143
I.3.15.	Ausschluss der Absetzbarkeit von laufenden Kosten, wenn private Nutzung möglich	143
I.3.16.	Kopplung der steuerlichen Absetzbarkeit der laufenden Kosten an Top-Runner-Ansatz.....	143
I.3.17.	Top-Runner-Ansatz (für alle Personenkraftwagen).....	144

I.3.18.	Kopplung an Novellierung der Pkw-Energiekennzeichnungsverordnung	144
J.	Reformkonzepte	146
J.1.	Reformkonzept 2: Begrenzung der Absetzbarkeit des Kaufpreises/der laufenden Kosten nach CO ₂ -Emissionen des Firmenfahrzeugs (Bausteine 7 und 14) (DUH).....	147
J.2.	Reformkonzept 3: Besteuerung des geldwerten Vorteils nach Höhe der CO ₂ -Emissionen des Firmenwagens (Baustein 3) und Kopplung der Absetzbarkeit des Kaufpreises/der laufenden Kosten an CO ₂ -Emissionen des Firmenfahrzeugs (Bausteine 7 und 14) (FÖS/Greenpeace, Bündnis 90/Die Grünen)	148
K.	Implementierungsvorschlag.....	153
K.1.	Grundlagen des Implementierungsvorschlags	153
K.1.1.	Hintergrund: Steuerliche Behandlung privat genutzter Firmenfahrzeuge	153
K.1.2.	Ziele des Implementierungsvorschlags	154
K.1.3.	Die beiden Säulen des Implementierungsvorschlags	157
K.1.4.	Verfassungsrechtliche Bewertung.....	158
K.2.	Besteuerung des geldwerten Vorteils: Kombinierte Privatnutzungspauschale.....	159
K.2.1.	Anschaffungskomponente	159
K.2.2.	Nutzungsbezogene Komponente.....	159
K.3.	Besteuerung der Anschaffungs- und Kraftstoffkosten bei den Unternehmen: Klimafaktor	166
K.3.1.	Grundidee	166
K.3.2.	Vor- und Nachteile der reinen Malus-Regelung und der Bonus-Malus- Regelung.....	167
K.3.3.	Ausgestaltung	169
K.4.	Wirkungsabschätzung.....	172
K.4.1.	Geldwerter Vorteil.....	176
K.4.2.	Absetzbarkeit der Anschaffungs- und Betriebskosten.....	179
K.4.3.	Umwelteffekte: CO ₂ -Minderung.....	182
L.	Zusammenfassung.....	186
M.	Anhang.....	188
M.1.	Vergleich der Alternativen Vollkostenerstattung und Dienstwagengestellung theoretisch, allgemein	188
M.2.	Ländertabellen: Firmenwagenbesteuerung (EU-27, USA, Türkei, Schweiz und Norwegen)	189
	Literaturverzeichnis.....	241

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Begriffliche Abgrenzungen	14
Abbildung 2:	Pkw-Neuzulassungen nach Haltergruppen im Zeitverlauf.....	19
Abbildung 3:	Anteil der Firmenwagen am Pkw- Bestand und an den Neuzulassungen im Jahr 2008.....	25
Abbildung 4:	Pkw-Markt 2009: Zulassungen – Bestand – Abflüsse	33
Abbildung 5:	Quartile der Arbeitseinkommen bei Dienstwageninhabern und Angestellten ohne Dienstwagen.....	38
Abbildung 6:	Anteile der Dienstwageninhaber nach Qualifikationsniveau	38
Abbildung 7:	Grenznutzenverlauf im Vergleich	82
Abbildung 8:	Lohndifferenzen bei gewählten Parameterwerten: Bis zu welchem Ausmaß einer potentiellen Lohnerhöhung ist ein Dienstwagen vorteilhaft?.....	87
Abbildung 9:	Preisszenarien des Kfz.....	88
Abbildung 10:	Gemeinsames Kalkül, Dienstwagen Preis 25.000Euro netto.....	93
Abbildung 11:	Einsparungen durch Lohnsubstitution.....	93
Abbildung 12:	Veränderung der Listenpreismethode abhängig von den CO ₂ - Emissionen des Fahrzeugs.....	150
Abbildung 13:	Herstellung von Neutralität	157
Abbildung 14:	Jährliche Besteuerung des geldwerten Vorteils je nach Fahrzeugtyp und Reformoption vor und nach der Reform.....	165
Abbildung 15:	GwV-Optionen – Abweichungen von der Neutralität bei verschiedenen Gestaltungsoptionen	166
Abbildung 16:	Privat genutzte Dienstwagen am jährlichen Absatz deutscher Automobilhersteller (Durchschnitt 2007-09).....	173
Abbildung 17:	Pkw-Markt 2009: Zulassungen – Bestand – Abflüsse	174

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Pkw- Bestand und –Neuzulassungen beispielhaft anhand von Haltergruppen	15
Tabelle 2:	Zulassungen der 12 meist verkauften Geländewagen-Modelle mit einem CO ₂ -Wert über dem Durchschnitt von 234,8 g CO ₂ pro Kilometer.....	21
Tabelle 3:	Marktanteile der Pkw-Hersteller an den Neuzulassungen im Flottenmarkt.....	22
Tabelle 4:	Neuzulassungen 2008	23
Tabelle 5:	Pkw-Bestand nach Haltergruppen im Zeitverlauf.....	24
Tabelle 6:	Firmen- und Privatfahrzeugen nach Fahrzeugsegmenten.....	26
Tabelle 7:	Anteil der Dienstwagen, die auch privat genutzt werden dürfen, nach Branche	27
Tabelle 8:	Schätzung des Dienstwagenanteils.....	28
Tabelle 9:	Besitzumschreibungen in 2007 nach Zulassungsjahren und Hubraumklassen	30
Tabelle 10:	Berechnung des geldwerten Vorteils	43
Tabelle 11:	Obergrenzen des Kaufpreises bei der Absetzbarkeit der Abnutzungskosten.....	67
Tabelle 12:	Kerndaten der Beispielfahrzeuge.....	69
Tabelle 13:	Absetzung der Anschaffungskosten im Zeitverlauf in Euro - VW Jetta.....	69
Tabelle 14:	Absetzung der Anschaffungskosten im Zeitverlauf in Euro - BMW 3er Limousine	70
Tabelle 15:	Bausteine einer Dienstwagenreform	124
Tabelle 16:	Überblick über Reformvorschläge nach Anknüpfungspunkt	146
Tabelle 17:	Fahrleistung im Standardfall.....	160
Tabelle 18:	Übersicht über die der Berechnung zugrunde liegenden Steuersätze	164
Tabelle 19:	Reform der Absetzbarkeit der Anschaffungs- und Kraftstoffkosten mit Bonus-Malus-Regelung.....	170
Tabelle 20:	Reform der Absetzbarkeit der Anschaffungs- und Kraftstoffkosten mit auslaufender Bonusregelung.....	171
Tabelle 21:	Sinkende Einkommensteuer-Mindereinnahmen durch eine Reform der Bemessung des geldwerten Vorteils	177
Tabelle 22:	Rückgang der Einkommensteuermindereinnahmen differenziert nach den zwei Komponenten des geldwerten Vorteils.....	178
Tabelle 23:	Berechnung der Absetzbarkeit der Anschaffungs- und Betriebskosten am Beispiel der drei im gewerblichen Bestand häufigsten Modelle.....	180
Tabelle 24:	Verringerung der Steuereinnahmenverluste aufgrund der drei Reformkomponenten	181
Tabelle 25:	Berechnung der CO ₂ - Effekte	183

A. Einleitung*

Im Koalitionsvertrag der Bundesregierung (Oktober 2009) sind zahlreiche Steuervereinfachungen angekündigt. Die Identifikation und der Abbau versteckter Steuersubventionen zugunsten einzelner Gruppen ist traditionell eines der ergiebigsten Handlungsfelder, in denen Vereinfachung der Besteuerung und eine höhere Steuergerechtigkeit zusammentreffen. In dem Maße, in dem Schlupflöcher gestopft und Privilegien beseitigt werden, wird das Steuerrecht einfacher und gerechter. Insofern ist es sehr konsequent, dass der Koalitionsvertrag in diesem Zusammenhang u.a. vorsieht, „(...) die Angemessenheit der Besteuerung des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung betrieblicher Fahrzeug (zu) überprüfen“.¹

Doch es geht nicht allein um Steuergerechtigkeit, Steuerklarheit und Subventionsabbau. Das geltende Recht privilegiert i.d.R. dort am meisten, wo die begleitenden Umwelt- und Klimaschäden der Pkw-Nutzung sehr hoch sind. Diese Effekte der derzeitigen Besteuerung werden im Laufe der Studie analysiert und Lösungskonzepte vorgestellt. Ziel des vorliegenden Gutachtens ist die Erarbeitung eines Implementierungsvorschlags, der u.a. zum *Abbau umweltschädlicher Subventionen* beitragen soll. Eine solche Reform dient damit den Klimaschutzzielen der Bundesregierung; zudem kann sie auch als deutscher Beitrag zu dem von der G20 beim Pittsburgher Gipfel beschlossenen Plan zum Abbau direkter und indirekter Subventionen zugunsten fossiler Energien gesehen werden. Die deutsche Firmen- und Dienstwagenbesteuerung² scheint zurzeit den Erwerb hochpreisiger und verbrauchsstarker Fahrzeuge zu begünstigen, was unter ökologischen und auch verteilungspolitischen Gesichtspunkten problematisch ist.

Die vorliegende Studie hat zum Ziel, die derzeitige Dienst- und Firmenwagenbesteuerung auf die oben genannten ökonomischen, juristischen und ökologischen Ziele hin zu überprüfen und auf dieser Basis Reformvorschläge zu unterbreiten. Ziel ist es, konkrete Handlungsempfehlungen für eine Neugestaltung der deutschen Firmen- und Dienstwagenbesteuerung zu entwickeln, mit denen es möglich ist, das derzeitige Besteuerungsregime um gesamtwirtschaftlich und insbesondere ökologisch bedenkliche Fehlanreize zu bereinigen und – weitergehend – spezifische Anreize zur Anschaffung von besonders „sauberen“ Fahrzeugen zu schaffen. Dabei stehen vor dem Hintergrund der nationalen und internationalen Klimaschutzziele die CO₂-Emissionen im Vordergrund, die im Wesentlichen von der Art und der Menge des Verbrauchs an Treibstoffen abhängig sind. Hierzu bedarf es im ersten Schritt einer eingehenden Untersuchung der ökonomischen, finanzpolitischen und ökologischen Auswirkungen der bestehenden Firmenwagenbesteuerung, einer Vergleichsbetrachtung des europäischen Auslands sowie einer Analyse der rechtlichen Rahmenbedingungen.

Zentrale Forschungsfragen lauten:

- Was sind die Trends in Bezug auf Bestand und Neuzulassungen im deutschen Automobilgenauer gesagt Firmen- und Dienstwagenmarkt? Welche Rolle spielen die deutschen Automobilhersteller?

* Disclaimer: Schlussfolgerungen und Empfehlungen, die von den Gutachtern formuliert werden, entsprechen nicht notwendigerweise der Haltung des Bundesumweltministeriums.

¹ CDU, CSU und FDP (2009), Abs. „Steuervereinfachung“.

² Firmenwagen wird im Folgenden als Oberbegriff für alle nicht privat zugelassenen Fahrzeuge verwendet, als Dienstwagen wird das Teilssegment der auch privat genutzten Firmenfahrzeuge definiert.

- In welchem Maße tragen Firmenwagen zum CO₂-Ausstoß bei, und wie verhält sich deren durchschnittlicher CO₂-Ausstoß im Vergleich zu Privatwagen?
- Wer nutzt einen Dienstwagen und wer profitiert besonders von der derzeitigen Dienstwagenbesteuerung?
- Wie ist die derzeitige Dienst- und Firmenwagenbesteuerung ausgestaltet? Wie sind die Implikationen unter juristischen und ökonomischen Aspekten? Was sind Designs der Firmenwagenbesteuerung in internationaler Perspektive, und wie lassen sie sich im Hinblick auf eine mögliche Anwendung in Deutschland bewerten?
- Was ist das ökonomische Kalkül des Dienstwagengestellers und –nutzers im Rahmen des derzeitigen Besteuerungsregimes?
- Welche Reformoptionen und –ziele ergeben sich unter juristischen und ökonomischen Gesichtspunkten? Wie groß ist der Handlungsspielraum in juristischer Hinsicht? Welche Kriterien sollten bei der Erörterung und Erarbeitung von Reformkonzepten eine Rolle spielen?

Nach dieser Bestandsaufnahme sollen detaillierte Reformkonzepte entwickelt werden, um eine Firmen- und Dienstwagenbesteuerung zu forcieren, die sowohl ökologischen als auch ökonomischen und juristischen Kriterien Rechnung trägt. Dazu werden in einem ersten Schritt Reformbausteine beschrieben, die schließlich in die Entwicklung von Reformkonzepten münden. Ziel der Studie ist es, einen praktikablen Implementierungsvorschlag als Politikempfehlung zu erarbeiten, der ökonomischen und juristischen Grundsätzen Rechnung trägt und insbesondere mit positiven ökologischen Effekten einhergeht. Im Rahmen dieses Implementierungsvorschlags soll auch eine Wirkungsabschätzung erfolgen, die eine Prognostizierung sowohl fiskalischer und volkswirtschaftlicher als auch ökologischer Effekte umfasst.

Die Studie gliedert sich wie folgt: Zunächst wird der Status quo mit seinen Auswirkungen dargestellt, indem der Personenkraftwagenmarkt auf die Rolle gewerblich zugelassener Fahrzeuge analysiert wird (Kap. B). In diesem Rahmen werden auch typische Charakteristika eines Dienstwagennutzers erörtert. In Kapitel C werden die derzeit geltenden steuerlichen Regelungen zum einen bezüglich der Absetzbarkeit von Anschaffungs- und Betriebskosten von Firmenwagen und zum anderen der Versteuerung des geldwerten Vorteils bei der Privatnutzung von Dienstwagen dargestellt. In Kapitel D wird im Rahmen eines internationalen Vergleichs der Besteuerung von Dienst- und Firmenwagen die Vielfalt möglicher Gestaltungsoptionen dargestellt. In den beiden anschließenden Kapiteln E und F wird untersucht, welche Anreize die gegenwärtige Firmenwagenbesteuerung setzt und auf welche Weise hierdurch das Anschaffungs- und Nutzungsverhalten beeinflusst wird: In Kapitel E wird das theoretische ökonomische Kalkül der Vertragspartner erläutert, während in Kapitel F die Entscheidungsfindung anhand einiger beispielhafter Parameterkonstellationen verdeutlicht wird. Im Folgenden wird auf Ziele und Möglichkeiten einer Reform aus ökonomischer (Kap. G) und juristischer (Kap. H) Perspektive eingegangen. Hieraus werden eine Vielzahl von Reformkomponenten (Kap. I) sowie einzelne konkrete Reformvorschläge (Kap. J) abgeleitet. Das nachfolgende Kapitel K enthält einen Implementierungsvorschlag sowie eine Analyse der fiskalischen und ökologischen Wirkungen, insbesondere in Bezug auf den CO₂-Ausstoß, Steuereinnahmen sowie Effekte auf die Automobilindustrie. In Kapitel L wird eine Zusammenfassung der wichtigsten Forschungsergebnisse vorgenommen.

Die Projektleitung für das Forschungsvorhaben lag beim Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstitut an der Universität zu Köln (FiFo Köln). Es ist entstanden im gleichberechtigte fachlichen Austausch aller beteiligten Häuser und Autorinnen/en. Das Gesamtwerk ist ein Gemeinschaftsprodukt der Projektbeteiligten. Dabei verteilen sich die Arbeitsschwerpunkte der Projektpartner wie folgt.

A.	Einleitung	FiFo, FÖS, Klinski
B.	Der Automobil- und Firmenwagenmarkt	FiFo, FÖS
C.	Besteuerung von Firmenwagen aktuell	FiFo, Klinski,
D.	Besteuerung von Firmenwagen: Status quo für die EU-27 und USA, Türkei, Schweiz und Norwegen	FÖS
E.	Ökonomisch motivierte Entscheidungskriterien bei Dienstwagengesteller und –nutzer	FiFo
F.	Kalkül von Arbeitnehmer und Arbeitgeber	FiFo
G.	Steuertheoretische Ziele einer Reform	FiFo
H.	Reformoptionen aus juristischer Perspektive	Klinski
I.	Reformkomponenten und ihre Implikationen	FiFo
K.	Implementierungsvorschlag	FiFo, FÖS, Klinski
L.	Zusammenfassung	FiFo, FÖS, Klinski
M.	Anhang	FiFo, FÖS

B. Der Automobil- und Firmenwagenmarkt

Zu Anfang der vorliegenden Studie soll ein Überblick über den deutschen Automobil- und Firmenwagenmarkt gegeben werden, um die Größenordnung des Bestandes und somit die Bedeutung von Firmen- und insbesondere Dienstwagen einschätzen zu können. Mit dem verbesserten Verständnis wird eine Grundlage für die weitere Analyse geschaffen.

Das vorliegende Kapitel gliedert sich in drei Abschnitte: So wird zuerst der Personenkraftwagenmarkt in Deutschland abgebildet und analysiert, welche Rolle den auf Unternehmen („Firmen“) zugelassenen Fahrzeugen zukommt. Dabei wird davon ausgegangen, dass unter dem verbreiteten Terminus Firmenwagen sämtliche nicht auf Private zugelassene Fahrzeuge zu verstehen sind. Firmenwagen im engeren Sinne sind nur diejenigen Fahrzeuge, die auf ein Unternehmen zugelassen sind, wobei hiervon sowohl gewerbliche Unternehmen im engeren Sinne erfasst sind als auch solche, die den sog. freien Berufen zuzuordnen sind (vgl. § 18 Abs. 2 EStG). Die im öffentlichen Bereich zugelassenen Fahrzeuge bilden die Differenz zwischen den Firmenwagen im engeren und im weiteren Sinne.

In einem zweiten Schritt wird untersucht, welche Anreize bei der gegenwärtigen Firmenwagenbesteuerung speziell für den besonders wichtigen Fall der Nutzung für private Fahrten (Selbstnutzung durch Unternehmer und Überlassung an Arbeitnehmer) vorliegen und auf welche Weise dadurch das Anschaffungs- und Nutzungsverhalten beeinflusst wird. Firmenwagen, die auch privat genutzt werden, sollen im Folgenden als Dienstwagen bezeichnet werden (was dem in der Öffentlichkeit verbreiteten Begriffsverständnis entspricht).

Es bedarf einer belastbaren Vorstellung, wie sich der Firmenwagenmarkt verhält, und welche wesentlichen Faktoren den Firmenwagen- und Pkw-Markt insgesamt bestimmen, um analysieren zu können, welche Faktoren die Nachfrage auf dem Markt für Firmen-Pkw und Dienstwagen in Deutschland beeinflussen. Außerdem ist ein geeigneter Datenhintergrund hilfreich, um Reaktionen von Seiten des Angebots abschätzen zu können, wenn kaufentscheidungsrelevante Parameter (wie die Firmenwagenbesteuerung) geändert werden. Zu diesem Zweck soll einleitend eine Beschreibung des Marktes anhand der Zulassungsstatistiken des Kraftfahrt-Bundesamtes (KBA) erfolgen. Besonderes Augenmerk wird dabei auch auf Zulassungstrends im Zeitablauf zwischen 2001 und 2008³ gerichtet.

Wichtig ist ebenso, der Rolle des Gebrauchtwagenmarktes Beachtung zu schenken, da sich über diesen „alte“ Entscheidungen für bestimmte Firmenwagenflotten für erheblich längere Zeit perpetuieren. Diese Effekte setzen sich im Markt für private Gebrauchtwagen fort, in den nahezu alle als Firmenwagen erstzugelassenen Fahrzeuge früher oder später eingehen. Mit Blick auf mögliche Änderungen der steuerlichen Rahmenbedingungen für Firmenwagen und deren Nachwirkungen auf den Gebrauchtwagenmarkt sind dabei zwei Faktoren besonders zu berücksichtigen: Gebrauchtwagenpreise haben im Inland insofern eine Pufferwirkung, als sie in steuerlichen Änderungen im Bereich der Neuzulassungen über Verlagerungen der Nachfrage entgegenwirken können. Außerdem darf nicht außer Acht gelassen werden, dass Gebrauchtwagenmärkte über

³ Es existieren zwar KBA-Daten für das Jahr 2009. Allerdings sind nach Haltergruppen differenzierte Daten noch nicht veröffentlicht worden, so dass auf Daten bis 2008 zurückgegriffen wird.

den Export und ggf. den Import ein weiteres Ventil aufweisen, um staatlichen finanziellen Anreizen entgegenzuwirken.

Des Weiteren werden neben Fahrzeugbestand, Neuzulassungen und Gebrauchtwagenmarkt auch der Pkw-Export und Außerbetriebsetzungen berücksichtigt. Außerdem sollen Umweltgesichtspunkte Beachtung finden, indem eine Schätzung bezüglich des CO₂-Ausstoßes der deutschen Firmenwagenflotte vorgenommen wird. Im Hinblick auf den angesprochenen Export von Fahrzeugen und die Abschätzung der CO₂-Wirkungen wird zu entscheiden sein, in welchem Maße die Emissionen von exportierten ehemaligen Firmenwagen berücksichtigt werden sollen. Für die deutsche CO₂-Bilanz sind sie nicht mehr relevant, für den globalen Klimawandel natürlich weiterhin.

B.1. Abbildung des Fahrzeugmarktes

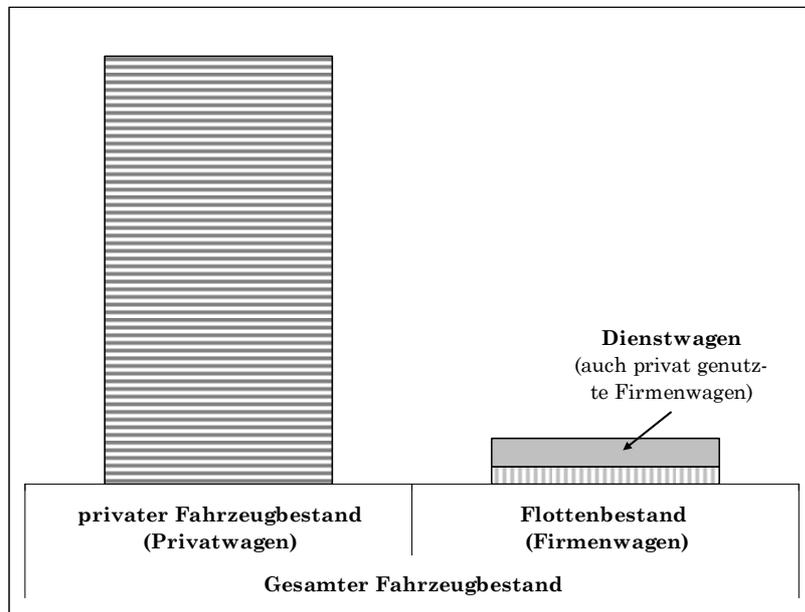
Firmenwagen (im weiteren Sinne) sind alle Fahrzeuge, die nicht von Privaten gehalten werden. Firmenwagen im engeren Sinne sind nach dem hier zugrunde gelegten Begriffsverständnis sämtliche Fahrzeuge, die von einem der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegenden Unternehmen für betriebliche Zwecke gehalten werden. Die Motive für die Anschaffung und die Nutzung, aber auch für die Auswahl von Firmenwagen sollten idealiter nichts mit deren Besteuerung zu tun haben. Tatsächlich sagt uns jedoch die Beobachtung der Wirklichkeit, dass die Anschaffung, Nutzung und Auswahl von Firmenwagen sehr häufig durch Überlegungen mit beeinflusst oder sogar dominiert werden, die auf das Motiv der Einsparung von Steuern zurückzuführen sind. Besonders ausgeprägt ist dieser Einfluss steuerlicher Motive, wenn ein Fahrzeug nicht nur rein betrieblich, sondern auch zu privaten Zwecken genutzt wird, sei es durch (selbständige) Unternehmer selbst oder durch Mitarbeiter, denen das Fahrzeug durch den Arbeitgeber zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt wird („Dienstwagen“).

Dienstwagen sind nach der derzeitigen Regelung sowohl für Dienstwagennutzer als auch für das Unternehmen mit Vorteilen verbunden. Erst genannte profitieren von der bestehenden steuerlichen Regelung, indem für sie die Nutzung eines Dienstwagens mit weitaus geringeren Kosten einhergehen kann als die private Beschaffung und Zulassung eines Personenkraftwagens. Für Unternehmen ist die Dienstwagengestellung zum einen attraktiv, da es sich um eine indirekte Lohnerhöhung handelt, bei der keine Lohnnebenkosten anfallen. Zum anderen sehen Unternehmen seit geraumer Zeit in der Bereitstellung eines Dienstwagens eine gute Strategie der Mitarbeiterentlohnung. Für den Dienstwagennutzer ist der Vorteil dieser indirekten Gehaltserhöhung folgender: Im Falle einer Barloohnerhöhung würde sich sein Einkommensteuersatz aufgrund der Steuerprogression erhöhen, dieser bleibt im Falle der Dienstwagennutzung gleich⁴. Diese Thematik findet im Detail in Kapitel E. Berücksichtigung, sollte allerdings auch bei Betrachtung des Fahrzeugmarktes als Hintergrundinformation eingehen.

Die folgende Abbildung 1 veranschaulicht die hier vorgenommene begriffliche Einteilung. Während es sich bei Firmenwagen gemeinhin um Fahrzeuge handelt, die auf nicht private Halter zugelassen sind, bezeichnen Dienstwagen eine Untergruppe der Firmenwagen – und zwar dieje-

⁴ Er versteuert lediglich monatlich 1% seines geldwerten Vorteils mit seinem persönlichen (bisherigen) Einkommensteuersatz.

nigen Fahrzeuge, die durch einen nicht privaten Halter auch zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt werden. Dabei kann es sich zum einen um Unternehmen handeln, die ihren Angestellten einen Dienstwagen zur Verfügung stellen, zum anderen nutzen auch viele Selbständige Dienstwagen.



Quelle: eigene Darstellung

Abbildung 1: Begriffliche Abgrenzungen

Eine gewisse Schwierigkeit liegt bei dieser Einteilung darin, dass die offizielle Fahrzeugstatistik des Kraftfahrt-Bundesamtes (KBA) die Haltergruppen auf der Seite der nicht privat zugelassenen Fahrzeuge nicht danach einteilt, welche durch gewerbliche Halter, durch freiberuflich Tätige, durch gemeinnützige Einrichtungen oder durch nicht gewerbliche Einrichtungen (öffentliche Dienststellen und Einrichtungen) gehalten werden. Stattdessen wird eine Einteilung nach rein sachlich eingeteilten Branchen vorgenommen, wodurch sich die freiberuflich Tätigen in einer Gruppe mit den öffentlichen Einrichtungen wieder finden. Auch Leasingfahrzeuge werden nicht gesondert aufgeführt, sondern finden in der jeweiligen Haltergruppe⁵ des Leasingnehmers Eingang. Damit mindert sich die Brauchbarkeit der offiziellen Zulassungsstatistik für die vorliegende Untersuchung erheblich, weil die steuerliche Motivlage durch die offizielle Statistik nicht differenziert abgebildet wird. Aus diesem Grund muss teilweise mit Annahmen gearbeitet werden.

Der Firmen- und Dienstwagenmarkt in Deutschland lässt sich auf Basis der offiziellen statistischen Daten daher nur bedingt beschreiben. Ohne Berücksichtigung bleibt in der Statistik des Kraftfahrt-Bundesamtes ohnehin die Unterscheidung danach, ob die Fahrzeuge zugleich privat

⁵ Haltergruppen sind zum einen unterschiedliche Branchen wie das Verarbeitende Gewerbe und zum anderen private Halter (Arbeitnehmer und Nichterwerbspersonen). Wenn beispielsweise ein Unternehmen aus der Kommunikationsbranche ein Fahrzeug least, wird es somit in der Haltergruppe „Information und Kommunikation“ als gewerblich gehaltenes Fahrzeug gezählt. Zu beachten ist, dass es sich bei der Unterkategorie „Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne Gestellung eines Fahrers“ nicht, wie irrtümlicherweise angenommen werden könnte, um Leasingfahrzeuge sondern rein um auf Mietwagenfirmen zugelassene Fahrzeuge handelt.

genutzt werden. Letzteres liegt aber in der Natur der Sache, da es sich um eine reine Zulassungsstatistik (Halterstatistik) handelt. Tabelle 1 stellt den gesamten Firmenwagenbestand in der Gliederung des Kraftfahrt-Bundesamtes dar.

Tabelle 1: Pkw- Bestand und –Neuzulassungen beispielhaft anhand von Haltergruppen

Haltergruppen ¹	Pkw Bestand (1.1.2009)	Pkw Neuzulassungen (2008)
Land- und Forstwirtschaft, Fischerei	42.258	2.798 ²
Bergbau, Gewinnung v. Steinen u. Erden	8.941	1.387
Verarbeitendes Gewerbe	557.533	339.187
Energieversorgung	26.014	7.338 ³
Wasserversorgung; Abwasser-/ Abfallentsorgung	25.902	
Baugewerbe	198.077	30.222
Handel (generell) sowie Instandhaltung/Reparatur v. Kfz	665.630	647.232
Gastgewerbe, Beherbergung und Gastronomie	39.990	4.826
Verkehr und Lagerei	150.330	45.164
Information und Kommunikation	36.469	
Erbringung von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen	50.664	17.545
Erbringung freiberufl., wissenschaftl. u. techn. Dienstleistungen	940	⁴
Erbringung sonstig. wirtschaftlicher Dienstleistungen	369.937	353.496
dar. Vermietung von Kraftfahrzeugen	213.411	318.360
Öffentliche Verwaltung, Verteidigung, Sozialversicherungen	123.531	30.418
Erziehung, Unterricht	5.785	1.592
Gesundheits- u. Sozialwesen	136.683	28.423
Kunst, Unterhaltung und Erholung	18.425	⁴
Erbringung von sonstigen Dienstleistungen a.n.g.	1.669.979	338.776 ⁵
Exterritoriale Organe/ Körperschaften	3.732	705
Arbeitnehmer u. Nichterwerbspersonen	37.168.026	1.240.327
unbekannt	22.325	604
Insgesamt	41.321.171	3.090.040

¹ Die Haltergruppen werden beim Pkw-Bestand und den Neuzulassungen teilweise anders deklariert bzw. zusammengefasst.

² Bei den Neuzulassungen sind „Land- und Forstwirtschaft“ und „Fischerei, Fischzucht“ zwei unterschiedliche Haltergruppen. Sie werden hier zusammengefasst.

³ Bei den Neuzulassungen heißt die Haltergruppe „Energie- und Wasserversorgung“.

⁴ Nutzergruppe existiert nicht.

⁵ Nutzergruppe „Sonstige öffentliche und persönliche Dienstleistungen“

Quelle: eigene Darstellung auf Basis von KBA (2009a, S. 4; 2009b, S. 4)

Tabelle 1 gibt einen Überblick über alle Haltergruppen, sprich über alle von Firmen- und Privaten zugelassenen Fahrzeuge⁶. In der zweiten Spalte von Tabelle 8 (unten, S. 28) ist eine eigene Abgrenzung vorgenommen worden, indem die Fahrzeuge unberücksichtigt bleiben, die nicht po-

⁶ Die Haltergruppe „Arbeitnehmer und Nichterwerbspersonen“ umfasst alle privat zugelassenen Fahrzeuge.

tenziell privat nutzbar sind. An dieser Stelle erfolgt keine Interpretation der Daten, eine ausführlichere Erläuterung folgt im Laufe der weiteren Analyse auf Seite 28.

In der vorliegenden Studie spielen nicht Firmenwagen per se eine Rolle. Von Interesse für die Firmenwagenbesteuerung⁷ sind lediglich Fahrzeuge der Unternehmen, die auch der Einkommensteuerpflicht unterliegen.⁸ Es fallen somit viele Unternehmen des öffentlichen Sektors heraus. Insbesondere für die Dienstwagenbesteuerung⁹ sind die Fahrzeuge von Belang, die auch tatsächlich einer privaten Nutzung unterliegen. Von Seiten des Kraftfahrt-Bundesamtes gibt es hierzu keine Daten, allerdings existiert eine Befragung von Fuhrparkmanagern, die Auskunft über den privaten Nutzungsanteil ihrer Flottenfahrzeuge geben. Auf Basis dieser Befragung kann ein Dienstwagenanteil geschätzt werden.¹⁰

Insbesondere Kurzzulassungen, die von Autohändlern vorgenommen werden, um eine andere Preispolitik betreiben zu können, verfälschen die Statistik und sind irrelevant für die vorliegende Studie. Diese Problematik wird jedoch bereits in den aktuellen Statistiken des Kraftfahrt-Bundesamtes (KBA) berücksichtigt, und so wird der Pkw-Bestand seit dem Jahr 2007 ohne vorübergehende Außerbetriebsetzungen ausgewiesen.

Des Weiteren gibt es etwa 0,2 Millionen Mietfahrzeuge für Selbstfahrer, die bei der Erfassung der potenziell privat als Dienstwagen nutzbaren Fahrzeuge unberücksichtigt bleiben sollten, wie aus Tabelle 8 (unten, S. 28) hervorgeht. Es handelt sich hierbei um auf Mietwagenfirmen zugelassene Fahrzeuge und nicht um Leasingfahrzeuge.

Wie bereits angesprochen, sollten Fahrzeuge von öffentlichen Unternehmen, die nicht der Einkommensteuerpflicht unterliegen, im Rahmen der Studie keine Berücksichtigung finden. Allerdings existiert der öffentliche Bereich nicht als eine Haltergruppe, sondern die im öffentlichen Bereich zugelassenen Fahrzeuge setzen sich nach Auskunft des Kraftfahrt-Bundesamtes wie folgt zusammen:

- 1) Öffentliche Verwaltung, Verteidigung, Sozialversicherung
- 2) Erziehung, Unterricht
- 3) Gesundheits-, Veterinär- und Sozialwesen
- 4) Sonstige öffentliche und persönliche Dienstleistungen
 - Abwasserbeseitigung
 - Abfallbeseitigung
 - Wirtschafts- und Arbeitgeberverbände, Berufsorganisationen, Gewerkschaften
 - Kirche und andere religiöse Gemeinschaften
 - Politische Parteien
 - Sonstige Interessenvertretungen

⁷ Absetzbarkeit der Kosten eines Firmen- oder Dienstwagens von Seiten des Unternehmens, auf das das Fahrzeug zugelassen ist.

⁸ Unterliegt ein Unternehmen nicht der Einkommensteuerpflicht, tangiert es eine Reform der Absetzbarkeitsmöglichkeiten eines Firmenwagens nicht.

⁹ Besteuerung des geldwerten Vorteils des Dienstwagennutzers.

¹⁰ Siehe dazu S. 29.

- Kultur, Sport, Unterhaltung
- Sonstige Dienstleistungen [*incl. private Dienstleistungen*]

5) Exterritoriale Organisationen und Körperschaften

Wie die Übersicht zeigt, sind also auch Fahrzeuge enthalten, die im privaten Dienstleistungssektor zugelassen sind. Auch gewerbliche Betriebe wie z.B. kommunale Eigenbetriebe (Abwasserentsorgung, ÖPNV etc.) unterliegen dem Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht. Daher wäre es nicht angemessen, die oben genannten vom Kraftfahrt-Bundesamt als öffentlich deklarierten Haltergruppen vollständig auszuklammern. Aufgrund mangelnder Datenverfügbarkeit, was eine kleinteiligere Untergliederung angeht, wird im Folgenden behelfsmäßig mit Annahmen operiert.¹¹

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass es sich in den drei oben genannten Fällen (Kurzzulassungen, öffentlicher Fahrzeugbestand und Mietfahrzeuge) zwar um nicht privat zugelassene Fahrzeuge handelt, sie jedoch für eine Eruiierung des Dienstwagenbestandes nur eingeschränkt von Belang sind. Insbesondere Kurzzulassungen, die von Autohändlern vorgenommen werden, um eine andere Preispolitik betreiben zu können, verfälschen die Statistik und sind irrelevant für die vorliegende Studie. Finden Kurzzulassungen, Mietwagen und der Fahrzeugbestand der öffentlichen Hand keine beziehungsweise – wie im letztgenannten Fall – nur eingeschränkte Berücksichtigung, heißt dies jedoch nicht, dass sich damit der Dienstwagenmarkt abbilden ließe. Aufgrund unzureichender Daten und nicht vorliegender Umfragen zu diesem Thema, muss auf grobe Schätzungen zurückgegriffen werden.

Zwar kann eine Unterscheidung nach unterschiedlichen Haltergruppen vorgenommen werden, das heißt, Zulassungen nach Branchen und Privatpersonen, jedoch ermöglichen die vorliegenden Daten keine Unterscheidung nach Nutzergruppen¹² und nach dem jeweiligen geschäftlichen und privaten Nutzungsumfang.

Dieses Unwissen über das tatsächliche Nutzungsverhalten stellt auch ein Problem dar, wenn Umweltwirkungen der Firmen- und Dienstwagennutzung abgeleitet werden sollen. Es ist nicht bekannt, in welchem Maße Firmenwagen zu gewerblichen bzw. privaten Zwecken genutzt werden. Zwar lässt sich ein durchschnittlicher CO₂-Emissionswert errechnen, der jedoch aufgrund der Unkenntnis der spezifischen Fahrleistung keine genauen Rückschlüsse auf die tatsächlichen CO₂-Emissionen zulässt. Zu vermuten (aber nicht belegbar) ist, dass Firmenwagen eine überdurchschnittlich hohe Fahrleistung aufweisen. Dies dürfte in jedem Falle für „Flottenfahrzeuge“ gelten, mit denen betrieblich notwendige Transportleistungen erbracht werden (z.B. Pizzafahrer, Fahrzeuge für Außendienstmitarbeiter oder Kurierdienstleistungen). Aber auch insbesondere bei Dienstwagen, also den sowohl betrieblich als auch privat genutzten Kraftfahrzeugen, ist aufgrund der Anreizstrukturen, die noch im Weiteren ausführlich analysiert werden, eine höhere Fahrleistung zu vermuten. So kostet nach derzeitiger Besteuerung den Dienstwagennutzer jeder

¹¹ Siehe S. 24 ff.

¹² Beispielsweise Angestellte Fach- und Führungskräfte, Angestellte ohne Führungsfunktion und klassische Freiberufler und Selbständige.

zusätzlich gefahrene private Kilometer keinen Cent, was eine Ausweitung der privaten Fahrtätigkeit vorteilhaft erscheinen lässt.¹³

Nach diesem Überblick sollen im Folgenden die vorhandenen Statistiken zu den Neuzulassungen und zum Fahrzeugbestand ausgewertet werden.

B.1.1. Neuzulassungen nach gewerblichen und privaten Haltern

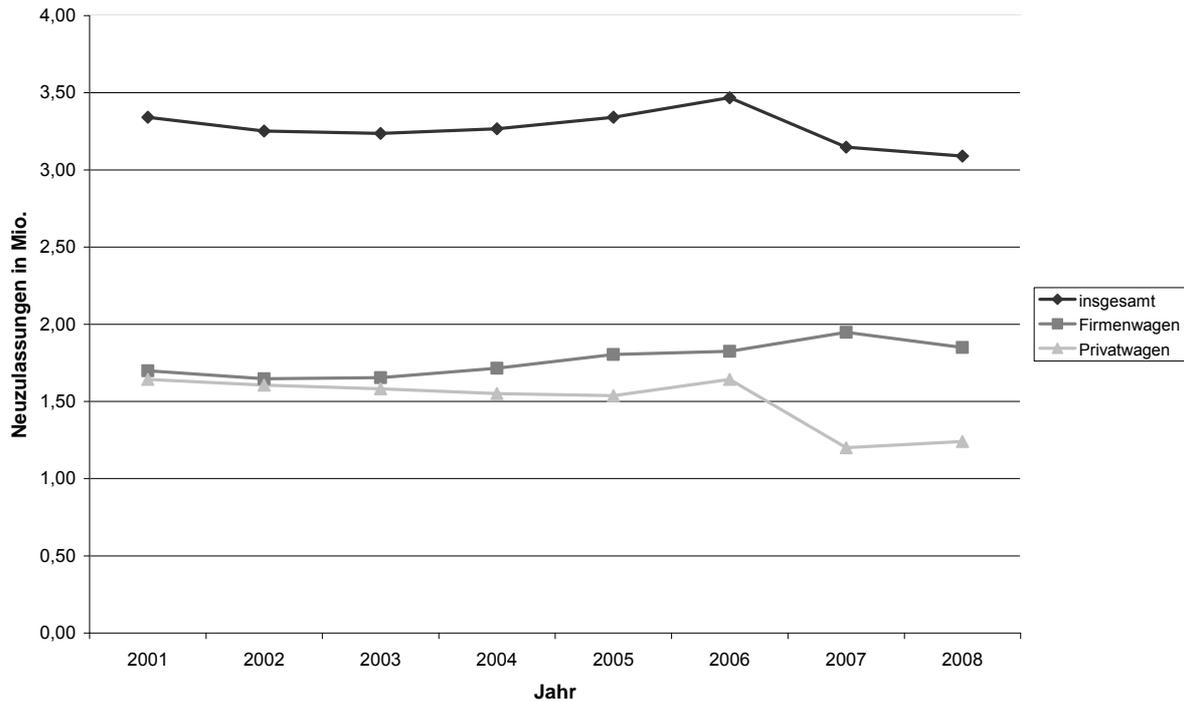
Betrachtet man nun die relevanten KBA-Statistiken für die Neuzulassungen (nach privaten Haltern und Unternehmen), zeigt sich folgendes Bild: Während im Jahr 2008 die privaten Pkw-Neuzulassungen stark abgenommen haben und seit 2001 ein Rückgang um fast 25 Prozent zu verzeichnen ist, lässt sich für die Neuzulassungen der Pkw, die auf gewerbliche Träger zugelassen sind, eine Gegenbewegung beobachten. So ist im gleichen Zeitraum der Anteil der neu zugelassenen gewerblichen Fahrzeuge um knapp 9 Prozentpunkte auf einen Anteil von 59,9 Prozent an allen neuzugelassenen Fahrzeugen angestiegen. Für alle Neuzulassungen – sowohl privat als auch gewerblich – ist von 2001 bis 2008 ein Rückgang um 7,5 Prozent zu verzeichnen. Die entgegengesetzte Entwicklung der privaten und gewerblichen Neuzulassungen ist auch insofern bemerkenswert, als dass das Ausgangsniveau im Jahr 2001 für beide Gruppen nahezu identisch ist.

Die beschriebenen Verläufe der Fahrzeugneuzulassungen zwischen 2001 und 2008 veranschaulicht Abbildung 2. Das oben skizzierte Bild stellt sich anders dar, wenn lediglich ein Vorjahresvergleich angestellt wird. So ist sowohl im gewerblichen Bereich und für alle Neuzulassungen eine negative Entwicklung zu beobachten, während im privaten Bereich eine leichte Erholung von 2007 auf 2008 zu verzeichnen ist. Jedoch wird der vergleichsweise starke Einbruch bei den privaten Neuzulassungen von 2006 auf 2007 durch diese positive Entwicklung nicht aufgefangen. Der starke Rückgang der gesamten Neuzulassungen nach dem Höchststand im Jahr 2006 lässt sich dabei ausschließlich auf den Einbruch im Privatsegment zurückführen. Als Gründe dafür werden vom Verband der Automobilindustrie (VDA) u. a. Vorzieheffekte aus dem Vorjahr im Zuge der Mehrwertsteuererhöhung Anfang 2007 und gestiegene Mobilitätskosten angeführt.¹⁴

Es ist anzunehmen, dass diese generellen Tendenzen einer steigenden Bedeutung der gewerblichen Neuzulassungen und einer sinkenden Bedeutung der privaten Neuzulassungen von der im Jahr 2009 eingeführten Abwrackprämie überlagert werden. Da es sich jedoch lediglich um eine kurzzeitige Maßnahme gehandelt hat, werden die positiven Wirkungen auf die private Nachfrage nach Neuwagen voraussichtlich nur von begrenzter Dauer gewesen sein.

¹³ Zur Abschätzung der ökologischen Effekte müsste man allerdings wissen, ob die Kilometer ansonsten mit einem Privatwagen zurückgelegt oder zum Teil durch die Nutzung alternativer Transportmittel (wie Fahrrad und ÖPNV) eingespart würden.

¹⁴ Siehe VDA, 2008, S. 63ff.



Quelle: Eigene Darstellung auf Basis von KBA (2009b, 4)

Abbildung 2: Pkw-Neuzulassungen nach Haltergruppen im Zeitverlauf

In Zahlen stellt sich der leichte Rückgang gewerblich zugelassener Fahrzeuge im Vergleich von 2007 zu 2008 folgendermaßen dar: Im Jahr 2008 belief sich der gewerbliche Anteil neu zugelassener Fahrzeuge auf knapp 60 Prozent und somit der Anteil privat zugelassener Fahrzeuge auf 40 Prozent; im Jahr 2007 waren es noch nahezu 62 Prozent. Auch absolut sind die gewerblichen Neuzulassungen leicht um fünf Prozent zurückgegangen – ebenso wie die Fahrzeugzulassungen insgesamt¹⁵, demgegenüber lässt sich bei privaten Neuzulassungen ein leichter Anstieg um 40.000 neu zugelassene Fahrzeuge verzeichnen.

Differenziert man nun – wie u. a. bei der neuen Kfz-Besteuerung¹⁶ – nach Hubraum und spricht bei einem Hubraum von zwei Litern und mehr von verbrauchsstarken Fahrzeugen, wird deutlich, dass der gewerbliche Anteil der Neuzulassungen von Fahrzeugen mit einem Hubraum von mehr als zwei Litern höher liegt als bei den Neuzulassungen insgesamt. So betrug der Firmenwagenanteil im hohen Hubraumsegment im Jahr 2008 71,3 Prozent, während insgesamt nur 59,9 Prozent der Neuzulassungen im Jahr 2008 auf einen gewerblichen Halter zurückgehen. Bei Pkws mit einem vergleichsweise kleinen Hubraum von 1,4 Litern und weniger lässt sich der Firmenwagenanteil nur noch auf 47,8 Prozent beziffern, so dass in diesem Segment – trotz des allgemeinen Rückgangs an Neuzulassungen von privaten Haltern – gewerbliche und private Halter fast gleichauf liegen.

Deutlicher wird die Vorliebe der gewerblichen Halter für verbrauchsstärkere und repräsentivere Fahrzeuge, wenn man nach Fahrzeugklasse differenziert. Zu diesem Zweck sind Daten des

¹⁵ Um 1,8 Prozent von 2007 auf 2008.

¹⁶ Die neue Kfz- Besteuerung ist sowohl Hubraum- als auch CO₂- bezogen.

Kraftfahrt-Bundesamtes für das Jahr 2008 zugrunde gelegt worden, die zeigen, dass insbesondere bei Fahrzeugen der oberen Mittelklasse und Oberklasse¹⁷ und auch bei Geländewagen der Firmenwagenanteil deutlich höher liegt als bei Privatwagen. So beträgt der Firmenwagenanteil bei Fahrzeugen der oberen Mittelklasse und Oberklasse im Vergleich zu Privatfahrzeugen 80,9 Prozent¹⁸ und bei Geländewagen 60,3 Prozent¹⁹.

Allerdings muss beachtet werden, dass der Firmenwagenanteil bei den neu zugelassenen Fahrzeugen insgesamt höher ausfällt als der Privatwagenanteil. Daher lohnt sich ein genauerer Blick: Richtet man den Fokus ausschließlich auf neuzugelassene Firmenfahrzeuge wird deutlich, dass jeweils 7,8 Prozent der Neuzulassungen auf Geländewagen und Wagen der oberen Mittelklasse und Oberklasse zurückgehen, 52,9 Prozent der Neuzulassungen entfallen auf Kleinwagen, Fahrzeuge der Kompaktklasse und Mini-Fahrzeuge.

Vergleicht man diese Ergebnisse mit den Privatfahrzeugen, kommen der überdurchschnittliche Anteil von Fahrzeugen der oberen Mittelklasse und Oberklasse und der unterdurchschnittliche Anteil bei Kleinwagen, Wagen der Kompaktklasse und Mini-Fahrzeugen im Firmenwagensegment zum Ausdruck. Der Anteil der oberen Mittelklasse und Oberklasse liegt bei den privat zugelassenen Fahrzeugen bei 2,8 Prozent und damit 5 Prozentpunkte unter den Firmenwagenneuzulassungen in diesem Fahrzeugsegment. Anders sieht dies bei den Kleinwagen, Kompaktklasse- und Mini-Fahrzeugen aus, die im Privatbereich 60,3 Prozent von den gesamten Neuzulassungen auf private Nutzer ausmachen. Dies ist ein Unterschied von 7,4 Prozentpunkten.

Dabei ist nicht nur für Dienstwagengesteller und –nutzer die bisherige Dienstwagenregelung von Vorteil. Auch die deutschen Automobilhersteller befürworten diese Regelung, weshalb angestrebte Reformmaßnahmen auf Widerstände von Seiten der Verbände stoßen. Wie soeben gezeigt, ist der Firmenwagenanteil im Oberklassensegment am höchsten, auf das sich größtenteils die deutschen Automobilhersteller spezialisiert haben und in dem die höchsten Gewinnmargen zu erzielen sind.

Betrachtet man lediglich die Gruppe der Geländewagen, wird deutlich, dass dieser Fahrzeugtyp im Vergleich zu anderen Haltergruppen insbesondere als Firmenwagen favorisiert wird.²⁰ In Tabelle 2 werden die im Jahr 2006 meist verkauften Geländewagenmodelle mit einem CO₂-Ausstoß über dem Durchschnittswert aller Geländewagen von 234,8 g CO₂ pro Kilometer angeführt. So entfällt mit 35.071 Zulassungen ein Anteil von 40,6 Prozent auf reine Firmenfahrzeuge – ohne Berücksichtigung des Kfz-Handels und der Autovermieter. An zweiter Stelle folgen private Zulassungen mit einem Abstand von 8,5 Prozentpunkten.

¹⁷ Laut KBA werden zur Klasseneinteilung optische, technische und marktorientierte Merkmale zugrunde gelegt. Eine enge Abstimmung erfolgt dabei mit Vertretern der Automobilindustrie.

¹⁸ 77,6 Prozent in 2007.

¹⁹ 63,3 Prozent in 2007.

²⁰ Laut Becker-Wenzel u. a. (2008, 3) sind fast drei Viertel der Geländewagen als Dienstwagen zugelassen

Tabelle 2: Zulassungen der 12 meist verkauften Geländewagen-Modelle mit einem CO₂-Wert über dem Durchschnitt von 234,8 g CO₂ pro Kilometer

Haltergruppe	Anzahl der Neuzulassungen	Anteil in %
Kfz-Handel	19.390	22,4
Privat	27.733	32,1
Übriges Gewerbe	35.071	40,6
Vermieter	4.291	5,0
Insgesamt	86.485	100,0

Quelle: FÖS auf Basis von KBA

Wie schon die obigen Ausführungen gezeigt haben, ist für den deutschen Automobilmarkt die Nachfrage nach Firmenwagen von besonderer Bedeutung. Unterstrichen wird dies auch durch folgende Zahlen: So werden Maybach-Limousinen ausschließlich an Unternehmen verkauft, 67 Prozent der BMW- und Audi-Fahrzeuge werden von Unternehmen nachgefragt. Für Porsche und VW liegen die Anteile ebenfalls mit 64 und 63 Prozent weit über der Hälfte der nachgefragten Fahrzeuge²¹. Laut Dudenhöffer stammen neun von zehn verkauften Dienstwagen²² von deutschen Automobilherstellern – neben VW vor allem Opel und Audi, gefolgt von Mercedes und BMW²³.

Die große Nachfrage nach Firmenwagen von deutschen Herstellern, die sich abgesehen von VW und Opel vornehmlich im höherklassigen Fahrzeugsegment betätigen, lässt sich möglicherweise auch damit erklären, dass „im Schnitt [für Firmenwagen] 4000 Euro mehr ausgegeben [werden] als für Privatfahrzeuge“²⁴.

In der folgenden Tabelle 3 wird veranschaulicht, welche Pkw-Hersteller über die höchsten Marktanteile im Firmenwagenmarkt in den Jahren 2007 und 2008 verfügen. Dabei kommt zum Ausdruck, dass die deutschen Hersteller diesen Markt dominieren – geführt von VW mit einem Marktanteil von 21,6 bzw. 20,8 Prozent in den Jahren 2008 und 2007. An zweiter Stelle folgt Opel mit einem Anteil von 10,4 Prozent in 2008 – mit einem Abstand von 11,2 Prozentpunkten zum Erstplatzierten. Einen Anteil von jeweils 10,2 Prozent an den gewerblichen Neuzulassungen insgesamt erreichen Audi, BMW und Mercedes. Während sich VW und Audi seit 2007 leicht verbessert haben, haben sich Opel und Mercedes um 0,4 beziehungsweise 0,2 Prozentpunkte im Zeitverlauf verschlechtert.

Über Marktanteile im einstelligen Bereich verfügen ausländische Marken wie Ford, Renault, Skoda und Fiat, wobei die drei letztgenannten ihre Neuzulassungen an gewerbliche Abnehmer steigern konnten.

²¹ Siehe SWR (2008).

²² Auch hier handelt es sich wahrscheinlich nach Definition der vorliegenden Studie um Firmenwagen.

²³ Siehe Herz (2003).

²⁴ Dudenhöffer, zitiert in: T-Online (2008).

Tabelle 3: Marktanteile der Pkw-Hersteller an den Neuzulassungen im Flottenmarkt

Hersteller	2008 (in %)	2007 (in %)
VW	21,6	20,8
Opel	10,4	10,8
Audi	10,2	9,7
BMW	10,2	10,4
Mercedes	10,2	9,3
Ford	7,3	8,1
Renault	4,1	3,7
Skoda	3,0	2,7
Fiat	2,3	2,1
Sonstige Hersteller	20,7	22,4

Quelle: eigene Darstellung auf Basis einer KBA-Sonderauswertung

Wie eingehend erläutert, ist es von großer Bedeutung, nach Firmenwagen und Dienstwagen zu differenzieren. Während Firmenwagen alle Fahrzeuge mit betrieblichem Halter umfassen, bezeichnen Dienstwagen auf Firmen zugelassene Fahrzeuge, die sowohl dienstlich als auch privat genutzt werden. Befasst man sich mit der Besteuerung von Dienstwagen und dem jeweiligem Kalkül des Unternehmens und potenziellen Dienstwagennutzers, das der Anschaffung eines Dienstwagens zugrunde liegt, sind insbesondere Neuzulassungen von Dienstwagen von Belang. Aus Datenmängeln kann an dieser Stelle jedoch lediglich geschätzt werden, wie viele der neuzugelassenen Fahrzeuge potenziell als Dienstwagen nutzbar wären. Wie die unten stehende Tabelle 4 verdeutlicht, gehen 59,9 Prozent aller Neuzulassungen im Jahr 2008 auf gewerbliche Halter²⁵ zurück. Bleiben dabei aus den oben genannten Gründen Kurzzulassungen, Mietwagen (für Selbstfahrer) und der Fahrzeugbestand der öffentlichen Hand unberücksichtigt, sinkt der Firmenwagenanteil auf knapp 1,3 Millionen Neuzulassungen beziehungsweise 41,7 Prozent der gesamten Neuzulassungen. Wie viele Neuzulassungen nicht nur potenziell sondern tatsächlich Dienstwagen sind, kann aufgrund mangelnder Daten zum tatsächlichen Nutzungsverhalten nicht berechnet werden. Allerdings existieren Daten zu den Nutzungsanteilen nach Branchen für den Firmenwagenbestand, so dass eine Berechnung des Dienstwagenanteils der Bestandsfahrzeuge in Kapitel B.1.2 vorgenommen wird.

²⁵ Gesamte Fahrzeugneuzulassungen abzüglich der Neuzulassungen privater Pkws.

Tabelle 4: Neuzulassungen 2008

Haltergruppen	Neuzulassungen gesamt¹ (2008)	davon: Potenziell pri- vat nutzbare Firmenwagen²
	(1)	(2)
Land- und Forstwirtschaft	2.723	2.723
Fischerei, Fischzucht	75	75
Bergbau, Gewinnung v. Steinen u. Erden	1.387	1.387
Verarbeitendes Gewerbe	339.187	339.187
Energie- und Wasserversorgung	7.338	7.338
Baugewerbe	30.222	30.222
Handel (generell) sowie Reparatur v. Kfz und Gebrauchsgütern	647.232	547.232
Gastgewerbe	4.826	4.826
Verkehr, Nachrichtenübermittlung	45.164	45.164
Kredit- und Versicherungsgewerbe	17.545	17.545
Grundst.- u. Wohnungswesen, Datenver- arb., Forschung, Vermietung, Dienstleis- tungen	353.496	35.136
dar. Vermietung von Kraftfahrzeugen	318.360	--
Öffentl. Verwaltung, Verteidigung, Sozi- alvers.	30.418	--
Erziehung, Unterricht	1.592	--
Gesundheits-, Veterinär- u. Sozialwesen	28.423	14.212
Sonstige öffentliche und persönliche Dienstleistungen	338.776	338.776
Exterritoriale Organe/ Körperschaften	705	--
Arbeitnehmer u. Nichterwerbspersonen	1.240.327	--
unbekannt	604	
Insgesamt	3.090.040	1.383.823
- Kurzzulassungen	94.240	94.240
Insgesamt (abzgl. Kurzzulassungen)	2.995.800	1.289.583

¹ Quelle: KBA, 2009, Statistische Mitteilungen, Fahrzeugzulassungen, Neuzulassungen Halter, Jahr 2008, S. 3

² Korrekturen auf Basis eigener Schätzungen: Bei Kfz-Handel und Reparatur: Pauschal -100.000 Vorführwagen u.ä.; Gesundheits-/Sozialwesen: pauschal -50% Krankenfahrzeuge u.ä.

Quelle: eigene Darstellung

B.1.2. Bestand nach gewerblichen und privaten Haltern

Die große Bedeutung gewerblich zugelassener Fahrzeuge als Schlussfolgerung aus dem Trend zu überdurchschnittlich vielen Neuzulassungen relativiert sich, wenn der Fahrzeugbestand betrachtet wird: Im Jahr 2008 (beziehungsweise zum 1. Januar 2009) macht der gewerbliche Fahrzeugbestand etwa 10 Prozent des gesamten Fahrzeugbestands aus. Eine Analyse der Entwicklung des Pkw-Bestands über eine lange Zeitreihe ist nicht möglich, da das Kraftfahrt-Bundesamt zum 1.1.2008 neue statistische Abgrenzungen vorgenommen hat, die keinen unmittelbaren Vergleich zu den Vorjahresdaten zulassen. So bleiben seit dem 1.1.2008 Außerbetriebsetzungen und Löschungen in der Bestandsstatistik unberücksichtigt. Laut KBA gibt es keine Möglichkeiten, die Daten vom 1.1.2008 mit Daten aus den Vorjahren zu vergleichen. So sind selbst dem KBA keine dahingehenden Sonderauswertungen möglich. Aufgrund dessen findet an dieser Stelle zwar eine

Darstellung der Daten im Zeitverlauf vom 1.1.2002 bis zum 1.1.2007 statt. Wie Tabelle 5 veranschaulicht, ist seit dem 1.1.2002 der gesamte Fahrzeugbestand peu à peu gewachsen. So hat er in diesem Zeitraum um knapp 5 Prozent zugenommen. Sowohl bei den auf Unternehmen zugelassenen Fahrzeugen als auch bei Privatfahrzeugen hat ein Wachstum stattgefunden. Während der private Fahrzeugbestand in diesem Zeitraum um etwa 5 Prozent zugenommen hat, beziffert sich die Steigerung im Unternehmenssektor auf etwa die Hälfte.

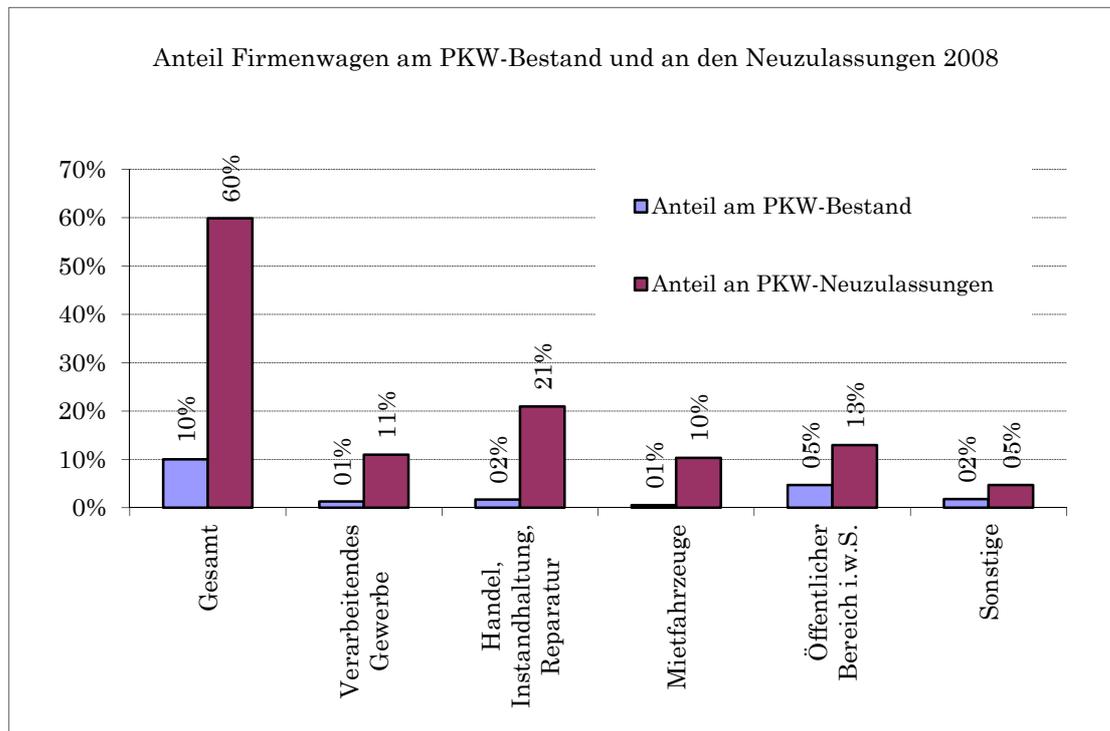
Tabelle 5: Pkw-Bestand nach Haltergruppen im Zeitverlauf

Jahr (Daten zum 1.1. des jeweiligen Jahres)	Bestand (in Mio.)		
	Insgesamt zugelassene Fahr- zeuge	Auf Unternehmen zugelassene Fahr- zeuge	Auf Privatpersonen zugelassene Fahr- zeuge
2007	46,57	4,95	41,62
2006	46,09	4,89	41,20
2005	45,38	4,80	40,57
2004	45,02	4,78	40,24
2003	44,66	4,79	39,87
2002	44,38	4,83	39,55

Quelle: eigene Berechnungen auf Basis von KBA (2009)

Die großen Unterschiede der Anteile der Firmenwagen an Neuzulassungen und Bestand sind durch die vergleichsweise kurze Haltedauer der (meistens neuen) Firmen-Pkw zu erklären. Ein Anteil von rund 10% am Bestand und rund 60% an den Neuzulassungen ist damit verbunden, dass die durchschnittliche Haltedauer im privaten Bereich entsprechend höher ist. Vergleicht man für ausgewählte Haltergruppen die Anteile an den Neuzulassungen und am Bestand, wird deutlich, dass die Haltedauer in den Sektoren Verarbeitendes Gewerbe, Handel und Mietfahrzeuge besonders gering und im öffentlichen Bereich etwas höher liegt.

Abbildung 3: Anteil der Firmenwagen am Pkw- Bestand und an den Neuzulassungen im Jahr 2008



Quelle: eigene Darstellung auf Basis von KBA- Daten

Differenziert man nach Fahrzeugklassen, kommt durch alle Klassen hindurch die Dominanz privat zugelassener Fahrzeuge zum Ausdruck. So beträgt der gewerbliche Anteil bei Geländewagen 22 Prozent²⁶, bei Fahrzeugen der oberen Mittelklasse und Oberklasse 19,4 Prozent²⁷, bei Sportwagen 13,8 Prozent²⁸ und bei der Gruppe der Klein-, Kompaktwagen und Minis mit insgesamt knapp 1,4 Millionen Fahrzeugen 6,3 Prozent²⁹.

Doch bei dieser Betrachtung wird nicht der Tatsache Rechnung getragen, dass beispielsweise zum 1.1.2009 der gewerbliche Fahrzeugbestand lediglich 11 Prozent des privaten Bestandes ausgemacht hat³⁰. Vergleicht man stattdessen jeweils innerhalb der Gruppe der gewerblich zugelassenen und auf der anderen Seite in derjenigen des privaten Fahrzeugbestandes, kommt zum Ausdruck, dass bei gewerblich zugelassenen Fahrzeugen Wagen der oberen Mittelklasse und Oberklasse prozentual gesehen mehr als doppelt so häufig vertreten sind wie bei privat zugelassenen Fahrzeugen; das gleiche Bild zeigt sich bei Geländewagen. Hingegen liegt bei privaten Fahrzeugen der Klein- und Kompaktklasse und Minis der Anteil 23,4 Prozentpunkte über dem Anteil der gleichen Fahrzeugklasse im Firmenwagensegment. Somit zeigt sich beim Bestand das gleiche Bild wie bei den Neuzulassungen eines höheren Firmenwagengewichts bei höherwertigen Fahrzeugen – ganz im Gegensatz zum Klein- und Kompaktklassensegment (inklusive Minis). Der

²⁶ 21,6 Prozent in 2007.

²⁷ 19,7 Prozent in 2007.

²⁸ 14,6 Prozent in 2007.

²⁹ Ebenfalls in 2007 6,3 Prozent.

³⁰ 35,6 Millionen privat zugelassene Fahrzeuge gegenüber fast 4,1 Millionen Firmenfahrzeugen.

Anteil von Mittelklassewagen an allen zugelassenen Fahrzeugen des jeweiligen Nutzertyps ist auch höher bei gewerblichen Nutzern, ebenso wie bei Utility-Fahrzeugen, wobei von letzteren angenommen werden kann, dass sie weniger stark privat genutzt werden als andere Fahrzeuge. Veranschaulicht werden die oben getroffenen Aussagen in folgender Tabelle 6.

Tabelle 6: Firmen- und Privatfahrzeugen nach Fahrzeugsegmenten

Fahrzeugsegment	Firmenfahrzeuge (an Bestand)	Privatfahrzeuge (an Bestand)
Kleinwagen, Kompaktklasse, Minis	34,3%	57,7%
Mittelklasse	23,4%	20,7%
Obere Mittelklasse, Oberklasse	12,7%	6,0%
Utilities	10,3%	2,3%
Geländewagen	7,1%	2,9%
Großraum-Vans	6,7%	4,3%
Sonstige	5,5%	6,1%

Quelle: Eigene Darstellung auf Basis einer KBA-Sonderauswertung.

Mit dem obigen Befund gehen folgende Ergebnisse einher: Differenziert man nach Hubraumklassen, wird auch bei Betrachtung des Fahrzeugbestands deutlich, dass auf Unternehmen tendenziell größere Fahrzeuge zugelassen sind. So beträgt der Firmenwagenanteil bei Pkw mit einem Hubraum von zwei Litern und mehr 20,6 Prozent. Hingegen sind bei verbrauchsärmeren Fahrzeugen mit einem Hubraum von weniger als 1,4 Litern mit lediglich 4,7 Prozent mehr als vier Mal weniger Fahrzeuge auf einen nicht privaten Halter zugelassen.

Zum Dienstwagenanteil an allen Firmenwagen, das heißt dem Anteil der auch privat genutzten Fahrzeuge, liegen lediglich grobe Schätzungen vor. Danach beläuft sich der Dienstwagenbestand auf zwei bis drei Millionen Personenkraftwagen, was einem Anteil von fast fünf bis sieben Prozent am gesamten Pkw-Bestand in Deutschland entspricht. Die Schätzungen des Instituts der deutschen Wirtschaft und des Marktforschungsinstituts Dataforce, das Daten zum Automobilmarkt erhebt, liegen derweil unter und über der vom FÖS herausgegebenen Schätzung. Während im Informationsdienst des Instituts der deutschen Wirtschaft (2003) der Dienstwagenanteil auf zwei Millionen Fahrzeuge auf Basis von Angaben des Verbands der deutschen Automobilindustrie beziffert wird, liegt der Anteil von Dataforce³¹ mit etwa 7,6 Prozent an allen Fahrzeugen und damit über drei Millionen Fahrzeugen mehr als eine Million über diesem Wert. Eine Zahl von zwei Millionen Dienstwagen kann aus dem Grund als unrealistisch bewertet werden, als dass es sich um eine Schätzung aus dem Jahr 2003 oder früher handeln muss und in den letzten Jahren eine Zunahme der Firmenwagen vonstattengegangen ist – insbesondere im Oberklasse-

³¹ Siehe TAZ (2008).

/Luxussegment. Für dieses Segment kann man davon ausgehen, dass es sich bei den Neuzulassungen nicht nur um Firmen- sondern auch um Dienstwagen handelt, da insbesondere in diesem Segment der Dienstwagen als Prestige- und Belohnungsinstrument eine große Rolle spielt.

Gestützt wird die Vermutung, dass sich der Dienstwagenbestand zwischen zwei und drei Millionen bewegt, anhand einer Schätzung auf Basis einer Befragung von Fuhrparkmanagern durch Dataforce. Wie in Tabelle 7 veranschaulicht, wird in besonderem Maße mit 81 Prozent in der Branche Handel die Privatnutzung von Firmenwagen ermöglicht. An zweiter Stelle rangiert die Industrie mit 75 Prozent, gefolgt vom Dienstleistungsgewerbe mit 66 Prozent.

Tabelle 7: Anteil der Dienstwagen, die auch privat genutzt werden dürfen, nach Branche

	In Prozent der 393 befragten Fuhrparkleiter
Handel	81
Industrie	75
Dienstleistungen	66
Bau	51
Sonstige Branchen	48

Quelle: Dataforce, Fuhrparkmanagement in deutschen Unternehmen 2007, zitiert in: VR-Leasing AG u. a. (2008, 12)

Überträgt man nun diese Anteile auf die in der KBA-Bestandsstatistik ausgewiesenen Wirtschaftszweige, erhält man einen Anteil von knapp 2,58 Millionen Dienstwagen. Dieser Wert stellt jedoch lediglich einen Schätzwert dar, da die Branchen der beiden Statistiken nicht exakt übereinstimmen und daher nur eine ungenaue Zuordnung vorgenommen werden kann.

Des Weiteren kommt Dataforce zum Schluss, dass die Firmenwagenflotten jedes Jahr um über drei Prozent wachsen. So stehen laut Price Waterhouse Coopers mittlerweile Firmenwagen nicht mehr nur den Führungskräften sondern auch „breiten Mitarbeitergruppen“ zur Verfügung³².

Wie Tabelle 8 veranschaulicht, werden von allen Firmenwagen (Fahrzeugbestand ohne Fahrzeuge von Arbeitnehmern und Nicht-Erwerbspersonen) die sich im öffentlichen Dienst befindlichen Fahrzeuge (Öffentliche Verwaltung, Verteidigung, Sozialversicherung; Erziehung und Unterricht und ex-territoriale Organe und Körperschaften), Mietfahrzeuge und Fahrzeuge unbekannter Haltergruppen abgezogen. Die potenziell auch privat nutzbaren Fahrzeuge in Höhe von 3,6 Millionen Fahrzeugen werden mit dem Dienstwagenanteil der jeweiligen Branchen belegt (auf Basis einer Befragung von 393 Fuhrparkmanagern, Dataforce-Daten). Auf Basis eigener Schätzungen sind Korrekturen vorgenommen worden: Bei Kfz-Handel und Reparatur sind pauschal 100.000 Fahrzeuge (Vorführgewerke u.ä.) und im Bereich Gesundheits-/Sozialwesen pauschal 50% der Fahrzeuge (Krankenfahrzeuge u.ä.) abgezogen worden. Somit erhält man eine Summe von 2,46 Millionen Dienstwagen, die einen Anteil von knapp 68% an allen Firmenwagen ausmachen.

³² Siehe TAZ (2008).

Tabelle 8: Schätzung des Dienstwagenanteils

Haltergruppen	PKW gesamt ¹ (1.1.2009) (1)	davon: <i>Potenziell</i> privat nutz- bare Fir- menwagen ² (2)	Anteil pri- vat genutz- ter Dienst- wagen ³ (in %) (3)	Privat ge- nutzte Dienstwa- gen (4) = (2) x (3)
Land- und Forstwirtschaft, Fischerei	42.258	42.258	48%	20.280
Bergbau, Gewinnung v. Steinen u. Erden	8.941	8.941	75%	6.710
Verarbeitendes Gewerbe	557.533	557.533	75%	418.150
Energieversorgung	26.014	26.014	75%	19.510
Wasserversorgung; Abwasser- /Abfallentsorgung	25.902	25.902	75%	19.430
Baugewerbe	198.077	198.077	51%	101.020
Handel (generell) sowie Instandhal- tung/Reparatur v. Kfz	665.630	565.630	81%	458.160
Verkehr und Lagerei	150.330	150.330	48%	72.160
Gastgewerbe, Beherbung und Gastronomie	39.990	39.990	66%	26.390
Information und Kommunikation	36.469	36.469	48%	17.510
Erbringung von Finanz- und Versicherungs- dienstleistungen	50.664	50.664	66%	33.440
Erbringung freiberufl., wissenschaftl. u. techn. Dienstleistungen	940	940	66%	620
Erbringung sonstig. wirtschaftl. Dienstleis- tungen	369.937	156.526	66%	103.310
dar. Vermietung von Kraftfahrzeugen	213.411	--	--	--
Öffentl. Verwaltung, Verteidigung, Sozial- vers.	123.531	--	--	--
Erziehung, Unterricht	5.785	--	--	--
Gesundheits- u. Sozialwesen	136.683	68.342	66%	45.110
Kunst, Unterhaltung und Erholung	18.425	18.425	66%	12.160
Erbringung von sonstigen Dienstleistungen a.n.g.	1.669.979	1.669.979	66%	1.102.190
Exterioriale Organe/Körperschaften	3.732	--	--	--
Arbeitnehmer u. Nichterwerbspersonen	37.168.026	--	--	--
unbekannt	22.325	--	--	--
Insgesamt	41.321.171	3.616.020		2.456.150

¹ Quelle: KBA, 2009, Statistische Mitteilungen, Fahrzeugzulassungen, Bestand Halter, S. 4

² Korrekturen auf Basis eigener Schätzungen: Bei Kfz-Handel und Reparatur: Pauschal -100.000 Vorführwagen u.ä.; Gesundheits-/Sozialwesen: pauschal -50% Krankenfahrzeuge u.ä.

³ Quelle: Dataforce: Fuhrparkmanagement in deutschen Unternehmen 2007, zit. in: VR-Leasing AG u. a. (2008, 12).
Matching Dataforce-Branchenabgrenzung zu KBA-Haltergruppen durch FiFo Köln.

B.1.3. Zusammenhang zwischen Neuzulassungen und Gebrauchtwagenmarkt

Im Jahr 2007 sind knapp 6,3 Millionen Fahrzeuge auf einen anderen Besitzer umgeschrieben worden. Besonders hoch sind im betrachteten Jahr die Besitzumschreibungen der Marken Volkswagen, Opel und Ford mit einem Anteil von 21, 13 und 10 Prozent an allen Besitzumschreibungen in 2007.

Die derzeitige Regelung der Dienstwagenbesteuerung wird dahingehend kritisiert, dass der mangelnde Anreiz, verbrauchsarme Firmenfahrzeuge einzusetzen, sich in ökologischer Hinsicht auf negative Weise auf dem Gebrauchtwagenmarkt bemerkbar mache. Zwar liegen keine Studien vor, die den Einfluss des Firmenwagenmarktes auf den Gebrauchtwagenmarkt abbilden, jedoch zeigen Statistiken folgendes: Während insgesamt von 2000 bis zum Jahr 2007 ein Rückgang der gesamten Besitzumschreibungen stattgefunden hat, zeigt sich bei Betrachtung nach Marke ein differenziertes Bild. So entfällt mehr als ein Viertel der Zunahme der Besitzumschreibungen auf Marken, die im Segment der Oberklasse anzusiedeln sind. Besonders hoch ist die Zunahme der Besitzumschreibungen von Fahrzeugen der Marke Land Rover: So ist 2007 die Anzahl der Besitzumschreibungen fast 20 Mal so hoch wie im Jahr 2000. Zu Anbietern der Oberklasse können ebenso Maserati, Jaguar und Porsche gezählt werden, im Fünfjahres-Vergleich von 2002 bis 2007 konnte außerdem Ferrari eine Zunahme der Besitzumschreibungen um 25,2 Prozent verzeichnen.

Betrachtet man die Neuzulassungen nach Marken, zeigt sich für die Marke „Land Rover“ ein ähnliches Bild: 2006 betragen die Neuzulassungen mehr als das 7-fache der Anzahl des Jahres 2000.

Den Zusammenhang zwischen den Neuzulassungen der früheren Jahre und dem Gebrauchtwagenmarkt zu einem späteren Zeitpunkt veranschaulichen folgende Daten: Verfolgt man die Besitzumschreibungen von im Jahr 2001 zugelassenen Personenkraftwagen – sowohl nicht privat als auch privat-, kommt zum Ausdruck, dass bereits in den ersten beiden Jahren nach Neuzulassung (in diesem Fall 2001 und 2002) mehr als ein Drittel der Fahrzeuge auf dem Gebrauchtwagenmarkt angeboten worden ist. Bis zum Jahr 2007 addiert sich dieser Anteil auf 92,1 Prozent der im Jahr 2001 insgesamt 3,3 Millionen zugelassenen Fahrzeuge.

Differenziert man nach Hubraum wird deutlich, dass der Anteil der Besitzumschreibungen bei den Fahrzeugen mit einem Hubraum von weniger als 1,4 Litern höher ist als der Anteil an allen Fahrzeugen.

Bestimmt man stattdessen das Durchschnittsalter der Fahrzeuge, die im Jahr 2007 auf einen anderen Besitzer umgeschrieben worden sind, zeigt sich, dass das Neuzulassungsdatum der Fahrzeuge mit einem Hubraum von 1,8 bis 4 Liter am kürzesten zurück liegt und geringer ist als die durchschnittliche Zulassungsdauer.

Tabelle 9: Besitzumschreibungen in 2007 nach Zulassungsjahren und Hubraumklassen

Hubraumklasse (in Litern)	Zulassungsjahre
Bis 1,0	8,7
1 bis 1,2	9,8
1,2 bis 1,4	8,4
1,4 bis 1,6	8,6
1,6 bis 1,8	9,8
1,8 bis 2,0	6,7
2,0 bis 2,5	7,7
2,5 bis 3,0	7,4
3,0 bis 4,0	7,7
4,0 und mehr	8,7
insgesamt	8,3

Quelle: KBA, 2008b, 3

Zurückführen lässt sich dieses Ergebnis der nahezu kompletten Besitzumschreibung der gesamten Neuzulassungen aus dem Jahr 2001 u. a. auf die Tatsache, dass seit dem 1.1.2001 die Abschreibungsdauer für Dienstwagen sechs Jahre beträgt. Somit bestehen Anreize, innerhalb kürzerer Zeit die Firmenwagenflotte zu erneuern.

Laut Dudenhöffer³³ liegt das Durchschnittsalter der auf Unternehmen angemeldeten Fahrzeuge bei vier Jahren – im Gegensatz zum Durchschnittsalter von 8,3 Jahren bei privat zugelassenen Fahrzeugen. Somit treten Firmenfahrzeuge nach kürzerer Zeit auf dem Gebrauchtwagenmarkt in Erscheinung, wodurch sich die Fahrzeugmenge erhöht, da die Firmen nach der Nutzungsdauer fabrikneuer Fahrzeuge nachfragen.

B.1.4. Exporte gebrauchter Fahrzeuge und Außerbetriebsetzungen

Möchte man den deutschen Fahrzeugmarkt abbilden, sind nicht nur die Fahrzeuge, die neu auf den Markt kommen, sondern auch die Fahrzeuge, die den Markt verlassen, zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang sind zwei Wege möglich: Auf der einen Seite werden alte Fahrzeuge oder Unfallfahrzeuge außer Betrieb gesetzt beziehungsweise verschrottet, auf der anderen Seite werden gebrauchte Autos nicht nur im Inland zum Verkauf angeboten sondern auch ins Ausland exportiert.

³³ Siehe Handelsblatt (2005).

Im Jahr 2007 lagen die Außerbetriebsetzungen in Deutschland laut Kraftfahrt-Bundesamt (2008a) bei knapp 8,1 Millionen Personenkraftwagen. Ab März 2007 sind per Definition alle Abmeldungen in der Summe der Außerbetriebsetzungen inbegriffen³⁴.

Die Exporte von Gebrauchtwagen beliefen sich im selben Jahr nach eigenen Berechnungen auf Basis der Außenhandelsstatistik des Statistischen Bundesamtes auf knapp eine halbe Million Personenkraftwagen³⁵. Damit sind die Exporte gegenüber dem Vorjahr mit einem Export von 0,55 Millionen Pkw um 11 Prozent zurückgegangen.

B.1.5. Zusammenfassung

Wie in den vorstehenden Abschnitten eingehend erläutert wurde, wird hier noch einmal die Definition der Firmenwagen im engeren Sinne und von Dienstwagen zusammengefasst:

	Firmenwagen i.e.S. Adressiert durch Reformvorschlag bei der Absetzbarkeit	Dienstwagen Adressiert durch Reformvorschlag beim geldwerten Vorteil
Kriterium für Einbeziehung	Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht	Als Dienstwagen nutzbare Anteile der gesamten Firmenwagen
Öffentlicher Dienst	Nein, weil nicht einkommen-/körperschaftsteuerpflichtig	Nein, weil Kfz des öffentlichen Dienstes in der Regel nicht privat genutzt werden dürfen
Mietwagen	Ja, Mietwagenverleiher sind körperschaftsteuerpflichtig und können ihre Mehrkosten durch den Reformvorschlag in den Verleihpreisen weitergeben	Nein, Mietwagen stehen in der Regel nicht den Mitarbeitern als Dienstwagen zur Verfügung
Kfz-Handel	Ja, auch der Handel ist körperschaftsteuerpflichtig	Nein, die Vorführwagen stehen in der Regel nicht den Mitarbeitern als Dienstwagen zur Verfügung

Folgendes Schaubild bildet zusammenfassend den Fahrzeugmarkt im Jahr 2009 ab. Es wurden gut 3,8 Millionen Neuzulassungen (in- und ausländische Fabrikate) registriert, wobei sich davon 37 Prozent auf Firmen-Zulassungen zurückführen lassen. Der geringe Firmenwagenanteil lässt sich derweil mit der im Jahr 2009 initiierten Umweltprämie begründen, die zu einem starken Anstieg der privaten Fahrzeugnachfrage in 2009 geführt hat. So lag der Firmenwagenanteil bei den Fahrzeugneuzulassungen im Jahr 2008 beispielsweise noch bei 60 Prozent. Eine Umkehr der Verhältnisse hin zu einer schwächeren privaten Nachfrage ist für die Zukunft zu erwarten, da die

³⁴ Aufgrund neuer statischer Zuordnungen seit 2007 ist ein Vergleich zu den Außerbetriebsetzungen der Vorjahre schwierig.

³⁵ Berücksichtigt wurden gebrauchte Pkw/ Wohnmobile mit Ottomotor bis 1000/ von 1000-1500/ von 1500-3000/ über 3000 cm³ und gebrauchte Pkw/ Wohnmobile mit Dieselmotor bis 1500/ von 1500-2500/ über 2500 cm³.

Attraktivität der privaten Fahrzeuganschaffung zurückgeht und im Zuge der Umweltprämie Fahrzeugkäufe vorgezogen worden sind.

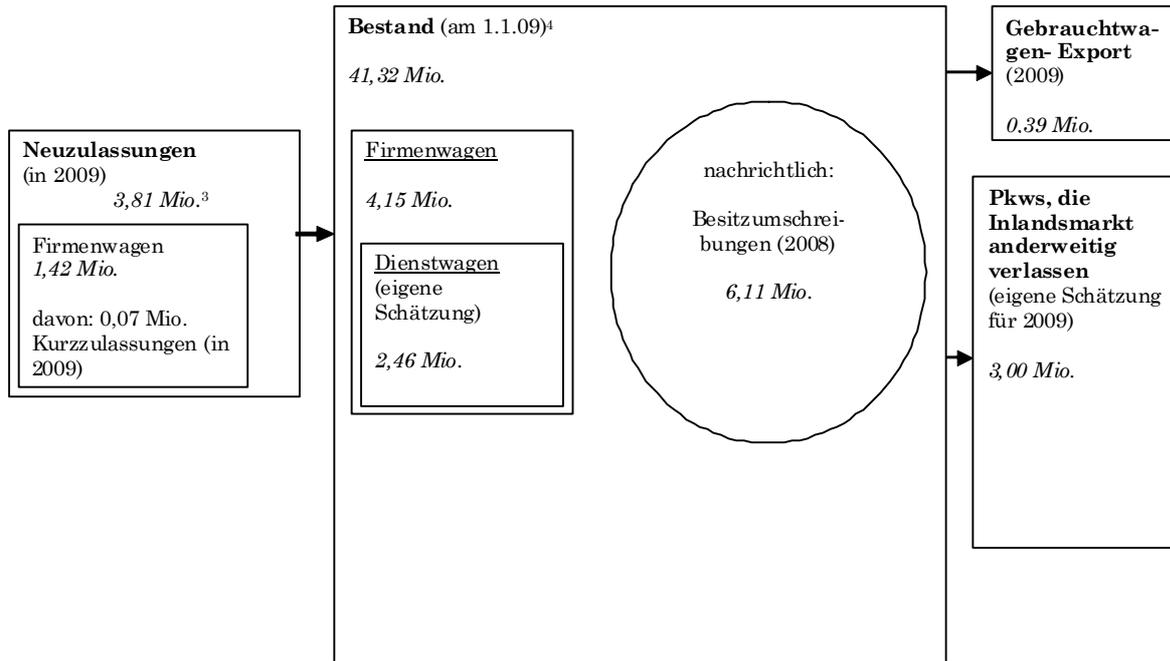
Der gesamte deutsche Fahrzeugbestand, der sich aus Neu- und Gebrauchtwagen zusammensetzt, belief sich zum 1.1.2009 auf 41,3 Millionen Personenkraftwagen, davon etwa 4 Millionen Firmenwagen. Nach unseren Schätzungen belaufen sich die Dienstwagen, die auch privat genutzten Firmenwagen, auf knapp 2,5 Millionen Fahrzeuge³⁶ (ein Anteil von knapp 60 Prozent an allen Firmenwagen).

Die Besitzumschreibungen und somit der Fahrzeugumschlag auf dem Gebrauchtwagenmarkt lag im Jahr 2009 insgesamt bei 6,1 Millionen Fahrzeugen – das heißt, sowohl von privaten als auch nicht privaten Haltern.

Neben den Neuzulassungen auf der einen Seite ist ein Abfluss von Fahrzeugen aus dem deutschen Fahrzeugbestand zu konstatieren. So fand ein Export gebrauchter Fahrzeuge ins Ausland statt – mit einem Volumen von knapp 0,4 Millionen Fahrzeugen im Jahr 2009. Des Weiteren sind Fahrzeuge zu verzeichnen, die den Inlandsmarkt anderweitig verlassen haben – beispielsweise aufgrund einer Verschrottung. Nach eigenen Schätzungen³⁷ ist von einer Summe von 3 Millionen Personenkraftwagen auszugehen.

³⁶ Von den gesamten Firmenwagen (Fahrzeugbestand ohne Fahrzeuge von Arbeitnehmern und Nicht-Erwerbspersonen) werden die der sich im öffentlichen Dienst befindlichen Fahrzeuge (Öffentliche Verwaltung, Verteidigung, Sozialversicherung; Erziehung und Unterricht und exterritoriale Organe und Körperschaften), Mietfahrzeuge und Fahrzeuge unbekannter Haltergruppen abgezogen. Die potenziell auch privat nutzbaren Fahrzeuge in Höhe von 3,6 Millionen Fahrzeugen werden mit dem Dienstwagenanteil der jeweiligen Branchen belegt (auf Basis einer Befragung von 393 Fuhrparkmanagern, Dataforce- Daten). Auf Basis eigener Schätzungen sind Korrekturen vorgenommen worden: Bei Kfz-Handel und Reparatur sind pauschal 100.000 Fahrzeuge (Vorführgewerben u.ä.) und im Bereich Gesundheits-/ Sozialwesen pauschal 50% der Fahrzeuge (Krankenfahrzeuge u.ä.) abgezogen worden. Somit erhält man eine Summe von 2,46 Millionen Dienstwagen, die einen Anteil von knapp 68% an allen Firmenwagen ausmachen.

³⁷ Zu diesem Zweck sind die Veränderung des Bestands vom 1.1.2009 zum 1.1.2010 und Neuzulassungen und Gebrauchtwagenexport im Jahr 2009 einander gegenüber gestellt worden.



¹ Es ist der Durchschnitt gebildet worden, um Absatzschwankungen abbilden zu können.

² Ohne deutsche Konzernmarken.

³ 2009 ist ein Rekord an Neuzulassungen erzielt worden, was sich auf die Umweltprämie zurückführen lässt. So ist gegenüber 2008 ein Plus von 23 Prozent zu verzeichnen.

⁴ Ohne vorübergehende Stilllegungen und Außerbetriebsetzungen. Der Bestand am 1.1.10 beträgt 41,74 Personenkraftwagen. Auf diese Zahl ist nicht zurückgegriffen worden, da das Kraftfahrt-Bundesamt noch keine weitere Differenzierung nach Haltergruppen vorgenommen und veröffentlicht hat.

Quelle: eigene Darstellung auf Basis von KBA (2009, 2010), Statistisches Bundesamt (2010)

Abbildung 4: Pkw-Markt 2009: Zulassungen – Bestand – Abflüsse

B.2. CO₂-Ausstoß

B.2.1. Durchschnittliche CO₂-Emissionen von privaten und Firmenfahrzeugen im Vergleich

Analyse der Neuzulassungen

Die Tendenz gewerblicher Halter zu höherpreisigen und – damit auch oftmals verbunden – verbrauchsstärkeren Fahrzeugen zeigt sich, wenn man die durchschnittlichen CO₂-Werte betrachtet: Der durchschnittliche CO₂-Wert von im Jahr 2008 neu zugelassenen Firmenfahrzeugen liegt bei 167 g CO₂/km im Gegensatz zu durchschnittlichen 162 g CO₂/km bei privat zugelassenen Fahrzeugen. Der gesamte durchschnittliche Wert beträgt 165 g CO₂/km. Im Vergleich zum Vorjahr macht sich allerdings ein leicht gesunkener Durchschnittswert sowohl bei gewerblichen als auch privaten Nutzern bemerkbar: Der Durchschnittswert 2007 lag bei knapp 170 g CO₂/km und somit 5 Gramm über dem Wert in 2008; der Durchschnittswert gewerblich und privat zugelassener Fahrzeuge betrug fast 172 und etwa 166 g CO₂/km.

Legt man den Grenzwert von 120 g CO₂/km, der nach Zielen der EU-Kommission bis 2012 erreicht werden soll, bereits für die Neuzulassungen in 2008 zugrunde, wird deutlich, dass Firmenwagen über diesem Grenzwert überdurchschnittlich und unter dem Grenzwert unterpropor-

tional vertreten sind: So beträgt der Firmenwagenanteil aller neu zugelassenen Fahrzeuge mit einem durchschnittlichen Emissionswert unter 120 g CO₂/km 45,5%³⁸, hingegen beziffert er sich auf 60,4%³⁹ aller Neuzulassungen über diesem Richtwert. Allerdings ist der Anteil der neuzugelassenen Fahrzeuge unter dem Emissionsgrenzwert von 120g CO₂/km ohnehin sehr gering. So macht er nur 2,8% aller neuzugelassenen Fahrzeuge (unabhängig von der Emissionsklasse) aus. Betrachtet man nun die Fahrzeugtypen mit einem hohen CO₂-Verbrauch, wird die Präferenz für Firmenfahrzeuge, die beispielsweise aufgrund ihrer Größe und Ausstattung einen höheren CO₂-Emissionswert aufweisen, deutlich: Bei den Fahrzeugen mit einem durchschnittlichen Emissionswert über 200g CO₂/km beträgt der Firmenwagenanteil mit knapp 280.000 neu zugelassenen Fahrzeugen 77 Prozent⁴⁰.

Der wahre Umwelteffekt lässt sich jedoch anhand der bloßen durchschnittlichen CO₂-Emissionswerte nicht ermitteln, da diese noch keine Aussage über das tatsächliche Nutzungsverhalten zulassen. Zu diesem Zweck bedürfte es detaillierter Nutzungsdaten, die jedoch nicht existieren, so dass man behelfsweise auf Annahmen zurückgreifen muss.⁴¹

Analyse des Pkw-Bestands:

Beim Vergleich der CO₂-Emissionswerte von Privat- und Firmenfahrzeugen ist vorab auf einige statistische Ungenauigkeiten hinzuweisen. Die Statistiken des Kraftfahrt-Bundesamtes sind nur zum Teil in der Lage, den CO₂-Wert des Fahrzeugbestandes abzubilden, da erst seit Mitte der 90er-Jahre sukzessive CO₂-Werte in die Statistik mit aufgenommen worden sind. Daher ist bei den Auswertungen der vorliegenden Studie als Stichjahr 2000 gewählt worden; Fahrzeuge, deren Datum der ersten Zulassung vor 2000 liegt, gehen ohne CO₂-Wert in die Statistik ein. Trotz des verfälschten Ergebnisses war dies die einzige Möglichkeit den durchschnittlichen CO₂-Wert im Fahrzeugbestand und die im Hinblick darauf bestehenden Unterschiede zwischen auf Unternehmen und Privatpersonen zugelassenen Fahrzeugen wiederzugeben.

Bei den Neuzulassungen für die Jahre 2007 und 2008 besteht dieses Problem jedoch nicht, da in den letzten Jahren obligatorisch von Seiten des Kraftfahrt-Bundesamtes CO₂-Werte ausgewiesen werden müssen.

Wie auch schon bei den Neuzulassungen ist beim Fahrzeugbestand zu beobachten, dass der durchschnittliche CO₂-Emissionswert bei den Firmenwagen höher liegt als bei privat zugelassenen Fahrzeugen. So beträgt er für das Jahr 2008 (zum 1.1.2009) 178,5 g CO₂/km gegenüber 170,7 g CO₂/km im privaten Bestandsbereich. Der Durchschnittswert insgesamt liegt bei 171,9 g CO₂/km. Jedoch macht sich im Vergleich zum Vorjahr ein gesunkener Emissionswert für beide Bereiche bemerkbar. So betrug für das Jahr 2007 der durchschnittliche Emissionswert des nicht privaten Fahrzeugbestandes 180,9 g CO₂/km, beim privaten Fahrzeugbestand betrug er 171,7 g CO₂/km.

Legt man – wie schon zuvor bei der Analyse der Neuzulassungen – den Richtwert von 120 g CO₂/km zugrunde, ergibt sich sowohl für die Gruppe über als auch für diejenige unter dem

³⁸ 45,7 Prozent in 2007.

³⁹ 59,8 Prozent in 2007.

⁴⁰ 75 Prozent in 2007.

⁴¹ Siehe Kapitel B.2.

Richtwert der gleiche Anteil von 85 Prozent privat zugelassener Fahrzeuge gegenüber 15 Prozent auf Unternehmen zugelassene Fahrzeuge. Betrachtet man hingegen lediglich Fahrzeuge mit einem Emissionswert über 250 g CO₂/km erhöht sich der Firmenwagen-Bestandsanteil auf 36 Prozent.

Zusammenfassung und Interpretation:

Wie die vorstehende Analyse zeigt, liegt die Differenz bei den CO₂-Werten einerseits der privaten und andererseits der gewerblichen Halter bei etwa 5 g/km bei den Neuzulassungen und bei 6,8 g/km im Bestand:

	Neuzulassungen	Bestand
Private Halter	162 g CO ₂ /km	170,7 g CO ₂ /km
Firmenwagen	167 g CO ₂ /km	178,5 g CO ₂ /km
Differenz	5 g CO₂/km	6,8 g CO₂/km

Die Differenz scheint auf den ersten Blick klein, ist aber auf den zweiten Blick beträchtlich. Aus folgenden Gründen sollte man eigentlich erwarten können, dass Firmenfahrzeuge unterdurchschnittlich hohe CO₂-Emissionen aufweisen:

- Der hohe Anteil von Neuwagen bzw. jüngeren Fahrzeugen im Firmenwagenfuhrpark ist für sich genommen ein Grund für unterdurchschnittliche Emissionen
- Unter den Firmenwagen ist ein höherer Anteil von Dieselfahrzeugen zu verzeichnen.⁴² Da diese im Vergleich zu Benzin-Pkw geringere CO₂-Werte aufweisen, wirkt auch dieser Aspekt für sich genommen in Richtung auf unterdurchschnittlich hohe CO₂-Emissionen von Firmenfahrzeugen.
- Die Gesamtheit der Firmenwagenbetreiber umfasst neben den repräsentativen Firmen- und Dienstwagen auch diverse „echte“ Flottenfahrzeuge (z.B. kleine Dienstleister wie Pizzafahrer, soziale Dienste sowie Handwerksbetriebe), die schon aus betrieblichem Interesse Pkw mit geringem Verbrauch anschaffen.
- Die Firmenwagen dominieren den Privatwagenmarkt, insofern ist es nur folgerichtig, dass die Unterschiede nicht so hoch sind.
- Der Bestand bei privaten Haltern ist im Durchschnitt wesentlich älter als der Bestand bei gewerblichen Haltern. Über die Altfahrzeuge werden die durchschnittlichen CO₂-Emissionen bei privaten Haltern hochgedrückt. Das erklärt, warum die Differenz im Bestand höher ist als bei Neuzulassungen.

Dass Firmenfahrzeuge trotz dieser Einflussfaktoren im Durchschnitt sogar höhere CO₂-Emissionen aufweisen als Pkw von privaten Haltern, bestätigt die These der vielfach großen sowie verbrauchs- und emissionsintensiven Firmen- und Dienstfahrzeuge.

⁴² Zwar gibt es keine Statistik des Kraftfahrt-Bundesamtes, in der gleichzeitig nach Haltern und Kraftstoffarten differenziert wird, aber eine aktuelle Umfrage unter Flottenbetreibern deutet auf einen hohen und steigenden Anteil von Dieselfahrzeugen als Firmen-/Dienstwagen hin. Quelle: Dienstwagen 2010 – man fährt Deutsch, Channel Partner, 23.6.2010, http://www.channelpartner.de/channelcenter/management_karriere/290193/

B.2.2. Gesamte CO₂-Emissionen von Firmenfahrzeugen

Wie bereits angesprochen, ist die Bezifferung des CO₂-Ausstoßes von Firmen- und Dienstwagen aufgrund des Unwissens über das tatsächliche Nutzungsverhalten schwierig. Beispielsweise bedeutet die Tatsache, dass ein Fahrzeug einen höheren CO₂-Wert als ein anderes vorzuweisen hat, nicht automatisch, dass auch der tatsächliche CO₂-Ausstoß höher ist als bei einem Fahrzeug mit einem geringeren CO₂-Wert. Möglicherweise wird letzteres stärker genutzt. Aus diesem Grund können nur Annahmen bezüglich des tatsächlichen Nutzungsverhaltens bei Firmen- und privaten Fahrzeugen zugrunde gelegt werden. Bei Firmen- und Privatfahrzeugen müsste auch noch jeweils der private Nutzungsanteil bekannt sein, um Privatfahrten und Fehlanreize bei Privatfahrten mit Firmenfahrzeugen zu berücksichtigen und den CO₂-Ausstoß abbilden zu können. Da dieser Nutzungsanteil aufgrund unzureichender Daten nicht berechnet werden kann, muss auf Annahmen zurückgegriffen werden.

Wie gemeinhin bekannt, spielt der Verkehr eine bedeutende Rolle im Hinblick auf den CO₂-Ausstoß. So beziffert das Umweltbundesamt den Anteil des Straßenverkehrs an allen CO₂-Emissionen in Deutschland im Jahr 2007 auf 17,1 Prozent.⁴³

Auf Basis dieser Daten versuchen FÖS/Greenpeace (2008) den Firmenwagenanteil an den CO₂-Emissionen zu schätzen. Sie gehen von einem Anteil des Pkw-Verkehrs in Höhe von rund 100 Millionen Tonnen⁴⁴ aus und treffen die Annahme, dass die Fahrleistung (und damit auch der jährliche Kraftstoffverbrauch) von Firmenwagen etwa 2,5mal so hoch ist wie im Durchschnitt aller Pkw (FÖS/Greenpeace, 2008, 8). Hinzu kommt der Effekt der höheren spezifischen Kraftstoffverbräuche und CO₂-Emissionen. Somit kann der Anteil der Firmenwagen am CO₂-Ausstoß aller Personenkraftwagen auf etwa 25 Prozent (ca. 25 Millionen Tonnen CO₂) geschätzt werden. Dem steht ein Firmenwagenanteil am Pkw-Bestand am 1.1.2009 von 10,1 Prozent gegenüber.

Diese Modellrechnung verdeutlicht, dass trotz eines vergleichsweise geringen Anteils der Firmenwagen am Gesamtfahrzeugbestand den Firmenfahrzeugen in umweltpolitischer Hinsicht ein wichtiger Stellenwert zukommt. Inwiefern steuerpolitische Instrumente Anreize setzen können oder sollten, Umweltauswirkungen stärker zu berücksichtigen, ist Inhalt des nächsten Kapitels.

Von Bedeutung für den CO₂-Ausstoß sind neben dem inländischen Fahrzeugbestand auch die Exporte gebrauchter Personenkraftwagen ins Ausland. Man kann annehmen, dass es sich bei einem Teil der Exporte um Fahrzeuge zur Verschrottung handelt, viele Fahrzeuge werden jedoch zur Nutzung exportiert. Wenn damit auch kein CO₂-Ausstoß in Deutschland anfällt beziehungsweise der CO₂-Ausstoß bei Abgang von Fahrzeugen aus dem deutschen Fahrzeugbestand sinkt, bleibt dennoch der weltweite CO₂-Ausstoß konstant.⁴⁵

⁴³ UBA (2009).

⁴⁴ Siehe UBA (2005).

⁴⁵ Je nach Nutzungsverhalten.

B.3. Wer fährt einen Dienstwagen? Antworten aus dem SOEP

Das Sozioökonomische Panel (SOEP) ist eine repräsentative Wiederholungsbefragung von über 12.000 Privathaushalten und über 20.000 Befragten in Deutschland. Die Befragung wird im jährlichen Rhythmus seit 1984 bei denselben Personen und Haushalten durchgeführt. Aus diesem Grund nimmt das SOEP in der mikroökonomischen und allgemein mikroanalytischen Forschung eine herausragende Stellung ein. Jährlich wird den Individuen ein Grundgerüst an Fragen gestellt; dies erlaubt die Analyse von Veränderungen im Laufe der Zeit. Zudem werden jedes Jahr verschiedene Schwerpunkte gesetzt, die punktuell weitere Informationen liefern. So wurde im Jahr 2006 (w-Welle) erfragt, ob ein Dienstwagen zur privaten Nutzung vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird.

Mit den Daten dieser Welle soll hier untersucht werden, welche Einflussfaktoren die Chance auf einen Dienstwagen begünstigen. Des Weiteren soll untersucht werden, welche statistischen Charakteristika die Gruppe der Dienstwageninhaber im Vergleich zur Referenzgruppe ohne Dienstwagen aufweisen.

Ein einfaches lineares Erklärungsmodell⁴⁶ der logistischen Regression liefert die folgenden Ergebnisse. Angenommen wurde, dass die Faktoren Geschlecht, Alter, Bildung (gemessen in Jahren), Teil- oder Vollzeiterwerbstätigkeit, Arbeitseinkommen, die Entfernung von Wohnung und Arbeitsplatz, die Größe des Unternehmens gemessen an der Anzahl der Beschäftigten, die Stellung des Angestellten im Betrieb, die Frage, ob und wie oft gependelt wird sowie eventuelle Zuschüsse zum Nahverkehr die Gestellung eines Dienstwagens beeinflussen können. Diese fließen somit als erklärende Variablen in das Modell ein.⁴⁷

Im Ergebnis sind das Alter⁴⁸ sowie die Entfernung zum Arbeitsplatz nicht signifikant (10% Signifikanzniveau). Hochsignifikante Faktoren, die die Gestellung eines Dienstwagens positiv beeinflussen, sind hingegen Geschlecht, Einkommen sowie die Stellung als Angestellter.⁴⁹ Je höher das Einkommen und je höherrangig die Stellung, desto eher wird ein Dienstwagen auch zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt. Für Männer ist die Chance auf einen Dienstwagen deutlich höher als für Frauen.

Klassifiziert man die Gruppe der Angestellten nach Dienstwagennutzern und solchen ohne Dienstwagen, so machen sich folgende Unterschiede bemerkbar. Das durchschnittliche Einkommen der Dienstwagenbesitzer übersteigt das der Referenzgruppe um fast 40.000 Euro. Dienstwagen fahren also im Durchschnitt Besserverdienende.⁵⁰ Dies bedeutet, dass höhere Einkommensklassen von der derzeitigen Regelung der Dienstwagenbesteuerung profitieren und die Steuerprogression somit in diesen Fällen keine Wirkung zeigen kann. Abbildung 5 zeigt die Verteilung der jährlichen Arbeitseinkommen (*Variable labour income* „labinc“) von Dienstwageninhabern (Gruppe 1) und der Referenzgruppe von angestellten ohne Dienstwagen (Gruppe „0“).

⁴⁶ Modell insgesamt signifikant (p -value = 0), 92,38% der Fälle richtig klassifiziert.

⁴⁷ Die abhängige Variable in der logistischen Regression ist kategorisch und ordnet den Konstellationen entweder ein „ja“ oder ein „nein“ für die Dienstwagen zu.

⁴⁸ Diese Aussage ist vorsichtig einzustufen, da für die Variable Alter die dem Modell zu Grunde liegende Annahme der Linearität nicht eindeutig erfüllt ist.

⁴⁹ Wobei diese beiden Faktoren korreliert sind.

⁵⁰ Bei der hiesigen Interpretation ist zu berücksichtigen, dass die Anzahl der Angestellten mit privat genutztem Dienstwagen im SOEP mit unter 600 sehr gering und somit eventuell nicht repräsentativ ist.

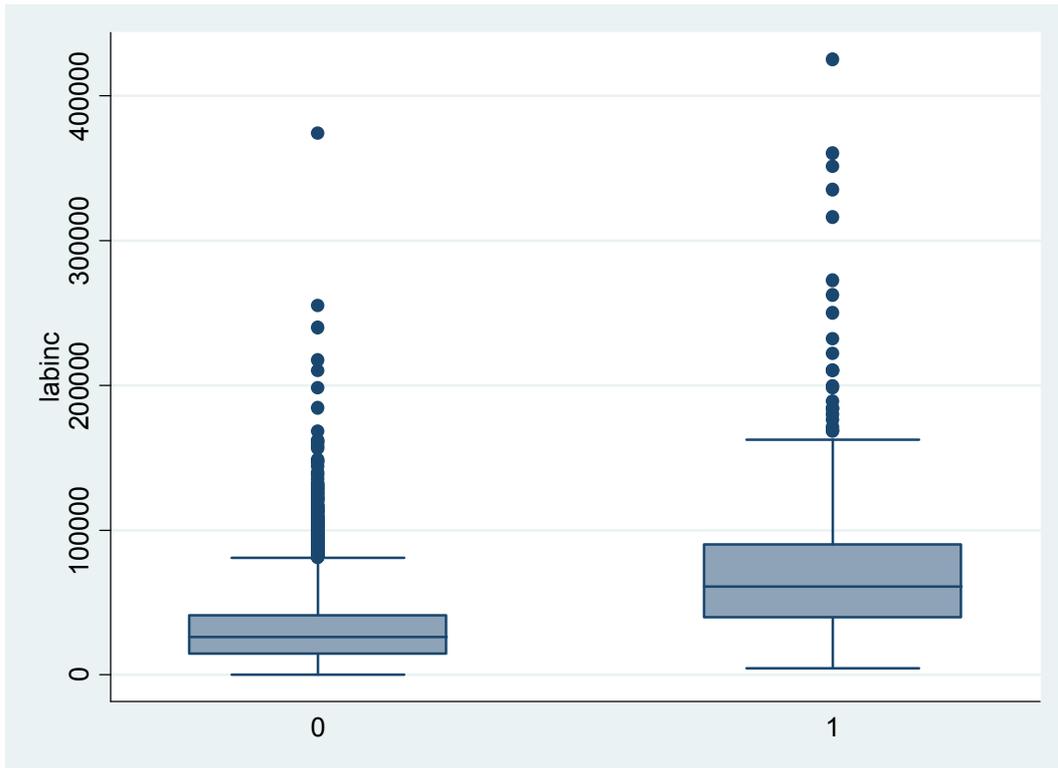


Abbildung 5: Quartile der Arbeitseinkommen bei Dienstwageninhabern und Angestellten ohne Dienstwagen



Abbildung 6: Anteile der Dienstwageninhaber nach Qualifikationsniveau

Abbildung 6 zeigt die Anteile derer, die einen Dienstwagen auch für private Zwecke nutzen können, gegliedert nach dem Qualifikationsniveau der Angestellten. Hieran ist deutlich zu erkennen, dass hauptsächlich Führungskräfte und Angestellte mit hoch qualifizierten Tätigkeiten auch privat von Dienstwagen profitieren. Dies stützt die Hypothese, dass Besserverdienende öfter von der Besteuerung von Dienstwagen profitieren, und dass durch die Steuervorschriften der Steuerprogression ausgewichen wird. Auch der vermutete Einfluss der Nähe von Entscheidern und Begünstigten wird hierdurch bestätigt. Diese empirischen Ergebnisse werden unten bei den Empfehlungen einer Neugestaltung der Dienstwagenbesteuerung herangezogen.

B.4. Zusammenfassung

Die vorhergehenden Ausführungen haben deutlich gemacht, dass Firmenwagen eine nicht unerhebliche Rolle auf dem Fahrzeugmarkt spielen. Obgleich der Anteil der nicht privat zugelassenen Personenkraftwagen mit 4,15 Millionen bei lediglich 10 Prozent liegt, sind sie insbesondere bei den Neuzulassungen von großer Bedeutung. So wurden im Jahr 2008 1,8 Millionen Neuzulassungen auf Unternehmen zugelassener Personenkraftwagen registriert, was einem Anteil an allen Neuzulassungen von fast 60 Prozent entspricht. Der überproportionale Anteil privater Neuzulassungen im Jahr 2009 lässt sich dabei mit dem vorübergehenden Effekt der Umweltprämie erklären. Insbesondere im hubraumstarken Segment sind nicht private Fahrzeuge überproportional vertreten. Auch wenn man eine Differenzierung nach Marken vornimmt, wird deutlich, dass Unternehmen in besonderem Maße Oberklassewagen nachfragen.

Bezüglich der Dienstwagenfahrer hat die Regressionsanalyse auf Datenbasis des Sozioökonomischen Panels ergeben, dass in hochsignifikanter Weise u. a. das Einkommen und die Stellung als Angestellter die Gestellung eines Dienstwagens positiv beeinflussen. Je höher Einkommen und Stellung im Unternehmen sind, desto wahrscheinlicher ist die Gestellung eines Dienstwagens zur privaten Nutzung.

Von Bedeutung ist der Umfang der Nachfrage nach Firmenwagen auch in dynamischer Hinsicht. So werden nicht privat zugelassene Fahrzeuge nach Ende der Nutzung auf dem Gebrauchtwagenmarkt angeboten. Die derzeitige Firmen- und Dienstwagenbesteuerung führt dazu, dass Firmenfahrzeuge zu einem früheren Zeitpunkt als private Fahrzeuge ausgetauscht werden und somit in absehbarer Zeit auf dem Gebrauchtwagenmarkt in Erscheinung treten. Das hat negative Auswirkungen auf die Umwelt, da es sich bei den Firmenwagen oft um Fahrzeuge mit großem Hubraum und damit um wenig verbrauchintensive Fahrzeuge handelt.

Für die vorliegende Studie ist neben den Firmenwagen die darin einbegriffene Gruppe der Dienstwagen – auch privat genutzte Firmenwagen – von Interesse. Besonders in dieser Gruppe der Dienstwagen spielen die möglicherweise falsch gesetzten steuerlichen Anreize und deren Auswirkungen auf Staatseinnahmen und Umwelt eine Rolle.

Es ist allerdings in diesem Kapitel zum Ausdruck gekommen, dass eine Bezifferung des Dienstwagenbestands beziehungsweise der Dienstwagenneuzulassungen Probleme bereitet. So sind keine belastbaren Statistiken zu diesem Thema vorhanden, und man kann lediglich Schätzwerte angeben. Auf Basis unterschiedlicher Veröffentlichungen und unserer Schätzung ist von einem Dienstwagenbestand von etwa 2,5 Millionen Personenkraftwagen auszugehen.

C. Besteuerung von Firmenwagen aktuell

Dieses Kapitel soll die aktuelle Ausgestaltung der Firmenwagenbesteuerung im Allgemeinen sowie der Dienstwagenbesteuerung im Speziellen näher beleuchten. Nach einer kurzen Einführung zur Besteuerung im derzeitigen Recht (C.1) wird zunächst die ökonomische Seite der Dienstwagenbesteuerung näher betrachtet (C.2), bevor sodann eine eingehende Analyse der rechtlichen Situation erfolgt. Hierbei wird nach drei Szenarien (C.3, C.4, C.5) sowie den verschiedenen steuerlichen Rechtsgrundlagen unterschieden. Die jeweiligen Wirkungen werden erläutert und bewertet.

C.1. Besteuerung im gegenwärtigen Recht

Dieses Kapitel sowie später folgende juristische Abschnitte sollen speziell die rechtliche Ausgangslage für die Umgestaltung der Firmenwagenbesteuerung aufarbeiten. Im Vordergrund steht dabei weniger die einfachgesetzliche Seite, d.h. die Betrachtung der existierenden Bestimmungen des Steuerrechts, als die verfassungsrechtliche Ebene. Denn die rechtlichen Gestaltungsspielräume werden im Wesentlichen durch die finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben vorgezeichnet. Die einfachgesetzliche Ebene bildet dabei den logischen Ausgangspunkt der Betrachtung. Sie ist verfassungsrechtlich zudem insoweit von Bedeutung, als in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts das Gebot der „Folgerichtigkeit“ eine wesentliche Rolle spielt⁵¹ – mithin verfassungsrechtlich der Grundsatz gilt, dass sich einzelne Besteuerungstatbestände folgerichtig aus den jeweiligen Besteuerungszielen herleiten lassen müssen. Damit erhält der Zusammenhang mit anderen vergleichbaren Besteuerungstatbeständen eine tragende Bedeutung für die Frage der Verfassungsmäßigkeit verschiedener Gestaltungsoptionen.

Die europarechtliche Seite spielt demgegenüber im vorliegenden Zusammenhang eine untergeordnete Rolle, da die hier betroffenen Bereiche des Steuerrechts weitgehend allein der nationalen Gesetzgebung unterliegen (mit der Ausnahme der Umsatzbesteuerung, die aber im vorliegenden Zusammenhang nicht im Mittelpunkt steht).

Anzumerken ist, dass sich die juristischen Ausführungen (noch) nicht auf die Frage richten, wie einzelne in Betracht kommende konkrete Gestaltungsoptionen rechtlich zu beurteilen sind. Hier geht es vielmehr darum, die rechtlichen Ausgangsbedingungen, Grenzen und Probleme herauszuarbeiten, auf deren Basis dann nachfolgend einzelne Gestaltungsoptionen zu entwickeln und zu diskutieren sind. In diese (spätere) Diskussion und Bewertung werden dann wiederum rechtliche Aspekte einzubringen sein.

Offenkundig wurde in den letzten Jahren unter gezielter Ausnutzung der existierenden steuerrechtlichen Pauschalregelungen immer häufiger dazu übergegangen, Firmenwagen auch und gerade für die Privatnutzung anzuschaffen. Konkrete Untersuchungen oder belastbare quantitative Erkenntnisse liegen dazu zwar nicht vor. Das Problem ist der Finanzverwaltung aber durchaus bewusst. Denn nicht anders kann erklärt werden, dass im Rahmen des „Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen“ im Jahr 2006 die Möglichkeiten zur Anwendung der sog. 1%-Methode für die Anrechnung des Privatnutzungsanteils bei Firmenwagen auf Fahr-

⁵¹ Vgl. zuletzt BVerfG, Urt. v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 („Pendlerpauschale“), NJW 2009, S. 48.

zeuge beschränkt wurde, die zu mindestens 50 % betrieblich genutzt werden.⁵² In der Gesetzesvorlage wurde ausdrücklich mit dem Missbrauchspotenzial der sog. 1-%-Regelung argumentiert.⁵³ Nachfolgend soll genauer betrachtet werden, ob und ggf. inwieweit das Steuerrecht spezifische (Fehl-) Anreizeffekte setzt

- einerseits in Richtung der Anschaffung von Firmenwagen zu dem **Hauptzweck der privaten Nutzung**
- andererseits der Anschaffung besonders teurer, luxuriöser oder leistungsstarker und damit in der Regel besonders viel „**Sprit**“ schluckender Firmenwagen.

Dabei ist grundlegend zu unterscheiden zwischen folgenden **drei Fallgruppen**:

- a) der Anschaffung von Firmenwagen zur betrieblichen Nutzung (ausschließlich oder stark überwiegend),
- b) der Anschaffung von Firmenwagen mit (relevantem) Privatnutzungsanteil des Steuerpflichtigen (Unternehmers) selbst,
- c) der Anschaffung von Firmenwagen zur (relevanten) Privatnutzung durch andere Firmenangehörige (Angestellte).

C.2. Ökonomische Perspektive

Ökonomisch sind vor allem die oben genannten Punkte b) und c) von Interesse. Hier treten durch die gemischte Nutzung mit oft hohem Privatanteil die gravierenden Verzerrungen auf. Die derzeitige Regelung der Dienstwagenbesteuerung betrifft die Bereiche geldwerter Vorteil des Dienstwagennutzers sowie Absetzbarkeit der Anschaffungskosten und laufenden Kosten des Unternehmens.⁵⁴ Während von Seiten der Firma zwar der Kaufpreis und die Treibstoffkosten steuerlich abgesetzt werden können⁵⁵, wird die Privatnutzung des Dienstwagens für das Unternehmen mit der Umsatzsteuer belegt, da der Dienstwagennutzer dem Unternehmen seine Arbeitsleistung im Gegenzug zur privaten Dienstwagennutzung zur Verfügung stellt. Die im Kaufpreis inbegriffene Umsatzsteuer kann das Unternehmen per Vorsteuerabzug geltend machen. Dem Dienstwagennutzer auf der anderen Seite entsteht durch die Möglichkeit der privaten Nutzung ein geldwerter Vorteil, der sich anhand zwei unterschiedlicher Methoden beziffern lässt und mit seinem persönlichen Lohnsteuersatz belegt wird. Besteuert wird in geringerem Maße auch die Nutzung des Dienstwagens für den Arbeitsweg und für Wochenendeheimfahrten.

Die beiden Möglichkeiten, den geldwerten Vorteil beziffern und besteuern zu lassen, sind folgende: Entweder kann die Pauschalmethode oder aber die Methode der Einzelabrechnung angewendet werden. Die Anwendung der Pauschalmethode geht so vor sich, dass der Arbeitnehmer oder

⁵² Gesetz v. 28. April 2006, BGBl. I S. 1095 (Art. I: Änderung des Einkommensteuergesetzes).

⁵³ Vgl. BT-Drs. 16/634, S. 11.

⁵⁴ Dies wiederum beeinflusst diverse steuerliche Aspekte, wie unten dargelegt wird.

⁵⁵ Alle laufenden Kosten eines Firmenwagens können nach neuem Recht in vollem Umfang steuerlich geltend gemacht werden, wenn der Nachweis erbracht werden kann, dass sich mindestens 50 Prozent der Nutzung betrieblich begründen lassen.

Selbständige monatlich ein Prozent des Brutto-Listenpreises inklusive Umsatzsteuer zum Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs versteuern muss, wobei auch Sonderausstattungen wie Klimaanlage und Navigationssystem eingerechnet sind, da auch aus diesen ein geldwerter Vorteil entsteht⁵⁶. Des Weiteren findet eine geringere Besteuerung der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeit statt, das heißt, dass 0,03 Prozent des wie auch schon zuvor angesetzten Bruttolistenpreises pro Kilometer zu versteuern sind. Eine Besteuerung von 0,02 Prozent wird derweil für wöchentliche Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung angesetzt.⁵⁷ Liegt hingegen die Privatnutzung auf einem sehr geringen Niveau, wird von den Nutzern oftmals die Einzelabrechnung favorisiert. In diesem Fall muss ein Fahrtenbuch über alle getätigten Fahrten mit jeweiliger Angabe des Zwecks geführt werden. Wichtig für dessen Anerkennung ist die lückenlose Führung des Fahrtenbuchs. Handelt es sich um ein elektronisches Fahrtenbuch, muss gewährleistet sein, dass keine nachträglichen Änderungen möglich sind, beziehungsweise dass die Änderung und deren Datum durch das System gekennzeichnet werden. Anschließend werden die Gesamtbetriebskosten des Wagens – das heißt die Abschreibung und die Betriebskosten des laufenden Jahres – dem betrieblichen und privaten Nutzungsanteil zugerechnet. Die Kosten des privaten Nutzungsanteils werden sodann der monatlichen Besteuerung von einem Prozent dieses Kostenanteils unterworfen.

Die folgende Tabelle 10 gibt eine Übersicht über die aktuelle Regelung der Besteuerung des geldwerten Vorteils:

⁵⁶ Fest installierte Navigationssysteme und Sonderausstattungen, die bereits beim Kauf im Auto vorhanden sind, sind als geldwerter Vorteil anzusehen. In dem Fall, dass nachträglich eine Sonderausstattung eingebaut wird, erhöht dies die Gesamtkosten, so dass sich ab dem Zeitpunkt des Einbaus die Besteuerung erhöht. Handelt es sich bei einer Navigationselektronik um ein transportables Gerät, hat dies nicht die Erhöhung des Bruttolistenpreises zur Folge, da es nicht eindeutig einem Fahrzeug zugeordnet werden kann. Ein Autotelefon wird ebenfalls nicht zu den Gesamtkosten gerechnet.

⁵⁷ Auf weitere Implikationen im Zusammenhang mit der Pendlerpauschale wird weiter unten eingegangen.

Tabelle 10: Berechnung des geldwerten Vorteils

Nutzungswert und nicht abziehbare Betriebsausgaben		
Art der Fahrten	Fahrtenbuchmethode	Pauschale Methode
Privatfahrten	Privatanteil in Höhe von tatsächlich gefahrenen km x individueller Kilometersatz des Pkw	Privatanteil in Höhe 1% des Listenpreises x Anzahl der Monate
	Nutzungswert p.a.	Nutzungswert p.a.
Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte	Nutzungswert =	Nutzungswert =
	Einfachentfernung km x 2 x Zahl der Arbeitstage x individueller Kilometersatz des Pkw	0,03% des Listenpreises x Einfachentfernung x Anzahl der Monate
	Abzüglich	Abzüglich
	Entfernungspauschale - Einfachentfernung - 20 km x 0,30 Euro je km x jeweils Arbeitstage	Entfernungspauschale - Einfachentfernung - 20 km x 0,30 Euro je km x jeweils Arbeitstage
	= nicht abziehbare Betriebsausgabe	= nicht abziehbare Betriebsausgabe
Wöchentliche Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung	Nutzungswert =	Nutzungswert =
	Einfachentfernung km x 2 x Anzahl der wöchentlichen Heimfahrten x individueller Kilometersatz des Pkw	0,002% des Listenpreises x Einfachentfernung x Anzahl der Heimfahrten
	Abzüglich	Abzüglich
	Entfernungspauschale - Einfachentfernung x 0,30 Euro je km	Entfernungspauschale - Einfachentfernung x 0,30 Euro je km
	= nicht abziehbare Betriebsausgabe	= nicht abziehbare Betriebsausgabe

Quelle: <http://www.wiso-sparbuch.de/>.

Eine Alternative zur Dienstwagennutzung wäre die Nutzung des Privatwagens des Arbeitnehmers oder Unternehmers für dienstliche Zwecke und die daraufhin erfolgende Kostenerstattung durch das Unternehmen. Ist dies der Fall, muss die Kostenerstattung durch die Firma versteuert werden. Gesetzt den Fall, dass keine Kostenerstattung erfolgt, können die entstandenen Kosten steuerlich geltend gemacht und als Werbungskosten angesetzt werden. Können die tatsächlichen Aufwendungen nicht ermittelt werden, wird 0,30 Euro pro Kilometer angesetzt. Erfolgt die Kostenerstattung durch den Arbeitgeber nicht in vollem Umfang, müssen die Mehrkosten lückenlos nachweisbar sein.

Ein selbständiger Unternehmer kann sich eben diese 0,30 Euro pro Kilometer erstattet lassen oder aber die tatsächlichen Aufwendungen als Betriebsausgaben deklarieren.

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unterliegen der Entfernungspauschale und werden nach derzeitiger Rechtsprechung je Kilometer (ab dem ersten Kilometer) mit 0,30 Euro abgegolten⁵⁸.

Die folgenden Ausführungen erläutern die steuerlichen Regelungen gegliedert nach den Steuerarten.

C.3. Firmenwagen zur (rein) betrieblichen Nutzung

C.3.1. Ertragsteuerrecht (Einkommensteuerrecht)

Kraftfahrzeuge, die zur betrieblichen Nutzung angeschafft werden, gelten nach den allgemeinen Bestimmungen des **Ertragsteuerrechts** als **Betriebsvermögen**. Die mit ihrer Anschaffung und Nutzung verbundenen finanziellen Aufwendungen sind nach den insofern allgemein maßgebenden⁵⁹ Regelungen des Einkommensteuergesetzes (EStG) im Rahmen der betrieblichen Bilanzen bzw. (bei nicht bilanzpflichtigen Unternehmen) in den Gewinn- und Verlustrechnungen als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG diejenigen Aufwendungen, „die durch den Betrieb veranlasst sind“ (sog. Veranlassungsprinzip).⁶⁰ Daran kann für Kraftfahrzeuge, die ausschließlich oder ganz überwiegend betrieblich genutzt werden, kein Zweifel bestehen.

Das EStG sieht für die **Anschaffung** von Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung sich erfahrungsgemäß auf einen mehr als einjährigen Zeitraum erstreckt – wie es bei Kfz typischerweise der Fall ist – vor, dass die Kosten nicht vollständig im Anschaffungsjahr selbst als Ausgabe zu berücksichtigen sind. Vielmehr ist gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG „jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- und Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt“ (**Absetzung für Abnutzung – AfA**, allgemein häufig mit dem Begriff der „Abschreibung“ gleichgesetzt).

Maßstab für die Bemessung der AfA ist die „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ des Wirtschaftsgutes, die nicht mit der üblichen Lebensdauer gleichgesetzt werden darf.⁶¹ Nach Ablauf der AfA-Zeit ist das Wirtschaftsgut „abgeschrieben“. Wird es anschließend veräußert, so sind die erzielten Einnahmen auf der Gewinnseite zu verbuchen.

⁵⁸ Durch das Steueränderungsgesetz 2007 war es bei den Regelungen zur Entfernungspauschale bei den Wegen zur Arbeitsstätte zu Änderungen gekommen. So wurden Wege erst ab dem 21. Entfernungskilometer steuerlich berücksichtigt. Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte stellen keine Betriebsausgaben mehr dar, da der Gesetzgeber davon ausging, dass die Berufssphäre am Werkstor beginnt.

⁵⁹ Bei Unternehmenskörperschaften findet das EStG zwar keine unmittelbare Anwendung im Hinblick auf die Steuerhöhe, hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen sind dessen Bestimmungen jedoch – soweit es hier interessiert – heranzuziehen. Deshalb kann hier auf eine Erörterung spezieller Regelungen des Ertragsteuerrechts für als juristische Personen organisierte Unternehmen verzichtet werden.

⁶⁰ Vgl. Wied, in: Blümich, EStG, § 4 Rdnr. 555 ff. (zur Ausgabenseite) und 533 ff. (zur Einnahmenseite, jeweils m.w.N.

⁶¹ Eingehend BFH, Urt. v. 9.12.1999 – III R 74/97, DStRE 2000, S. 362/365 m.w.N.

Für die meisten Wirtschaftsgüter fehlt es an einer gesetzlichen Festlegung bestimmter Anteilsraten der AfA. Um eine weitgehend gleichmäßige Handhabung bei den Steuerbehörden sicherzustellen, geben das Bundesfinanzministerium und die Finanzminister der Länder gemeinsam regelmäßig aktualisierte sog. AfA-Tabellen heraus, die von den Steuerbehörden üblicherweise bei der Veranlagung zugrunde gelegt werden. Die AfA-Tabellen stehen im Rang von Verwaltungsvorschriften, sind also als solche für die Gerichte nicht verbindlich, werden aber von diesen als antizipierte Sachverständigenbeurteilungen regelmäßig herangezogen und akzeptiert.⁶² Allenfalls in Fällen, in denen die AfA-Tabellen die betriebstypische Nutzung offensichtlich nicht zutreffend abbilden, sieht der BFH in Einzelfällen Anlass für Abweichungen; dabei soll es nicht auf die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalles ankommen, sondern auf die „objektive Nutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes unter Berücksichtigung der besonderen betriebstypischen Beanspruchung“.⁶³

Die aktuelle AfA-Tabelle (Stand 2005) geht für Kraftfahrzeuge im Allgemeinen sowie für **Personekraftwagen** von einer sechsjährigen Nutzungsdauer und einem linearen AfA-Satz in Höhe von 17 % aus.⁶⁴ Für spezielle Arten von Kraftfahrzeugen (wie z.B. Omnibusse oder Lkw für verschiedenartige Nutzungen) gelten eigenständige Einstufungen.

Die **Betriebskosten** (Unterhalt, Treibstoffverbrauch usw.) sind grundsätzlich im Jahr der Entstehung unmittelbar als Ausgaben anzurechnen und unterliegen nicht der AfA.

Wird ein Kraftfahrzeug nicht gekauft, sondern **geleast** (oder auch gemietet), so zählt das Kraftfahrzeug während des laufenden Leasingvertrages grundsätzlich⁶⁵ nicht zum Betriebsvermögen. Die vereinbarten Leasingraten sind dann in die jährliche Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung ohne AfA direkt einzustellen.

Eine generelle **Deckelung** der steuerlich als Ausgaben absetzbaren Anschaffungs- oder Unterhaltungskosten nach oben kennt das deutsche Ertragsteuerrecht für Kraftfahrzeuge grundsätzlich nicht. Die Anrechenbarkeit als Betriebsausgaben erstreckt sich also vom Ansatz her uneingeschränkt auch auf **sehr teure** und aufwendige Fahrzeuge und Fahrzeugausstattungen. Spezielle Ausschluss- und Begrenzungstatbestände gibt es demgegenüber beispielsweise für Jagd oder Fischerei sowie für Segel- und Motoryachten (vgl. § 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG) sowie grundsätzlich für (Werbe-) Geschenke (vgl. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG).

Im Hinblick auf einen **Luxusaufwand** bei Kraftfahrzeugen gilt lediglich die allgemeine Begrenzungsklausel des § 4 Abs. 1 Nr. 7 EStG, die auch als Auffangklausel begriffen wird.⁶⁶ Danach sind von der Anrechnung als den Gewinn mindernde Ausgabe Aufwendungen ausgeschlossen, „die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind“.

⁶² Ausdrücklich für die AfA-Tabellen BFH, DStRE 2000, S. 362/365. Zur rechtsdogmatischen Qualifizierung weiterführend Pahlke, in: Pahlke/ Koenig: AO, § 4 Rdnr. 56 ff. m.w.N.; ferner Jachmann StuW 1994, 347 ff.; Kirchhof, EStG, § 51 Rdnr. 12.

⁶³ BFH, Urt. v. 9.12.1999 – III R 74/97, DStRE 2000, S. 362/365 m.w.N.

⁶⁴ Beck-Verlag: Steuertabellen. Textsammlung (Stand 1.9.2008), dort 1/6 (Alphabetische Liste).

⁶⁵ Das kann jedoch anders sein, wenn der Leasingvertrag so gestaltet ist, dass das Objekt wirtschaftlich dem Eigentum des Leasingnehmers zugeordnet werden soll, vgl. BFH, Urt. v. 9.12.1999 – III R 74/97, DStRE 2000, S. 362/365 f.

⁶⁶ BFH, Urt. v. 8.10.1987 (IV R 5/85), NJW 1988, S. 279.

Die Rechtsprechung legt diese Begrenzungsklausel außerordentlich großzügig aus. Zur Illustration seien hier zwei Passagen aus einem grundlegenden Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH) aus dem Jahr 1987 zur Angemessenheit eines Porsche-Sportwagens als Betriebsfahrzeug des Inhabers einer Werbeagentur aufgenommen. Dort heißt es:⁶⁷

„Wenn es um die Frage geht, in welcher Höhe Aufwendungen nach § 4 V Nr. 7 EStG unangemessen und daher nicht als Betriebsausgaben abziehbar sind, kann es nicht allein auf die absolute Höhe der Anschaffungskosten ankommen. Die Unangemessenheit von Aufwendungen für einen Pkw kann sich nicht schon aus dem Umstand ergeben, daß es sich um einen besonders teureren repräsentativen Wagen handelt. Ein Unternehmer, der in seinem Betrieb hohe Umsätze und Gewinne erzielt und häufig betrieblich veranlaßte Fahrten über größere Strecken unternehmen muß, braucht sich bei der Anschaffung eines teuren und schnellen Wagens im allgemeinen nicht entgegenhalten zu lassen, die Aufwendungen für diesen Wagen seien unangemessen. Vielmehr kann die Höhe der Aufwendungen nur im Rahmen der im Einzelfall zu würdigenden Tatsachen (Größe des Unternehmens, Bedeutung des Repräsentationsaufwands für den Geschäftserfolg, Umfang und Häufigkeit der privaten Pkw-Nutzung usw.) eine Rolle spielen (...). Hiernach wird sich bei der Abwägung der im Einzelfall zu würdigenden Tatsachen häufig ergeben, daß die Benutzung eines serienmäßig hergestellten Fahrzeugs selbst der oberen Preisklasse nicht als unangemessen anzusehen ist (...).“

Und weiter unten:⁶⁸

„Bei der Prüfung der Angemessenheit ist - abgesehen von den betrieblich bedingten Umständen wie Größenordnung des Betriebs und Umfang der betrieblich bedingten Fahrleistung - auch von Bedeutung, in welchem Maße die Anschaffung eines Pkw die private Lebenssphäre des Steuerpflichtigen berührt. Neben einer krassen Unausgewogenheit zwischen Umsatz und Gewinn einerseits und der Höhe der Anschaffungskosten andererseits kann also auch eine im Vordergrund stehende private Motivation die Unangemessenheit der Anschaffungskosten begründen. Hierzu kann z. B. die Anschaffung eines für die geschäftlichen Zwecke des Steuerpflichtigen wenig geeigneten, aber für die Ausübung des Motorsports tauglichen Wagens (anstelle einer Limousine) zu rechnen sein; auch der ständige Wechsel des Kraftfahrzeugs aus Liebhabergründen kann die hierfür bedingten Aufwendungen als unangemessen erscheinen lassen.“

C.3.2. Umsatzsteuerrecht

Die Anschaffungs- und Nutzungskosten von Kraftfahrzeugen unterliegen grundsätzlich dem Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Das bedeutet: Soweit der Betrieb oder Unternehmer selbst umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringt, kann er die bei der Anschaffung von Kraftfahrzeugen (oder auch beim Leasing) sowie für die Aufwendungen des laufenden Betriebs entrichteten Zahlungen an Umsatzsteuer an Dritte gegenüber dem Finanzamt als Vorsteuer zur Anrechnung bringen – diese also von der eigenen Umsatzsteuerschuld abzie-

⁶⁷ BFH, a.a.O. S. 279.

⁶⁸ BFH, a.a.O. S. 279 f.

hen. Insoweit kommt es also zu einer steuerrechtlichen Besserstellung von umsatzsteuerpflichtigen gegenüber nicht umsatzsteuerpflichtigen Personen (z.B. Ärzten).

Während die konkreten Auswirkungen auf die Steuerhöhe auf der einkommensteuerrechtlichen Seite wegen der Steuerprogression vom jeweiligen Steuersatz abhängig sind, ist das auf der umsatzsteuerrechtlichen Seite nicht der Fall. Der fixe Regelsteuersatz von 19 %, der auf die meisten Aufwendungen im Zusammenhang mit Unternehmensfahrzeugen zu entrichten ist, führt hier dazu, dass sich effektiv eine erhebliche Minderung der Kosten – sowohl für die Anschaffung als auch für die spätere Nutzung – auch dann ergibt, wenn der Steuerpflichtige selbst keinen Gewinn macht.

C.3.3. Bewertung der Wirkungen

Die Anschaffung von Kraftfahrzeugen innerhalb eines Betriebes stellt sich gegenüber dem privaten Erwerb als weitaus preisgünstiger dar. Das gleiche gilt hinsichtlich der Aufwendungen für die Benutzung der Kraftfahrzeuge (Versicherung, Steuern, Unterhalt, Treibstoffverbrauch usw.). Im Vergleich zur privaten Nutzung reduzieren sich sämtliche dieser Kostenkomponenten ertragsteuerrechtlich jeweils um den individuell zu entrichtenden Steuersatz, der im Bereich der Einkommensteuer derzeit bei bis zu 45 % liegen kann (im Falle der Körperschaftbesteuerung inzwischen allerdings inzwischen nur noch bei bis zu 15 %).

Damit wirken sich die Aufwendungen für Kraftfahrzeuge einerseits bei denjenigen Personen/Unternehmen besonders deutlich aus, die der Einkommensteuer und hierbei einem **hohen individuellen Steuersatz** unterliegen, andererseits bei denjenigen, die auf Grund der Aufwendungen für Kfz gänzlich aus dem Bereich der Ertragsbesteuerung herausfallen (weil ihr Gewinn dadurch unterhalb der Mindestbesteuerungssummen liegt). Dieser relative „Preisvorteil“ erhöht sich bei den umsatzsteuerpflichtigen Personen/Unternehmen wegen des ihnen gestatteten Vorsteuerabzuges noch einmal um den jeweils geltenden Umsatzsteuersatz (z. Zt. 19 %). Die Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs können sich demnach im Vergleich zum privaten Erwerb und Betrieb um bis zu mehr als 60 % niedriger darstellen.

Somit senkt das Besteuerungssystem die „Hemmschwelle“ zur Anschaffung von Neuwagen ganz erheblich. Der „empfundene Endpreis“, auf den es bei der Erwerbsentscheidung wesentlich ankommt, liegt weit unter dem Niveau des Bruttopreises für das jeweilige Fahrzeug, oft deutlich unter der Hälfte. Das gilt für alle Fahrzeugkategorien, also uneingeschränkt auch für die höheren Preissegmente. Mit höheren Anschaffungs- und Unterhaltsaufwendungen steigen zwar die verbleibenden Nettobelastungen proportional mit. Die Unterschiede zwischen den verschiedenen Preisklassen sind jedoch auf der Nettoebene weniger groß als beim Vergleich von Bruttopreisen. Damit wohnt dem Gesamtsystem eine Tendenz inne, eher die Anschaffung von Fahrzeugen der oberen Preisklassen zu akzeptieren als im privaten Käufermarkt.

Diese Tendenzwirkung muss aber nicht darin münden, dass verbrauchsstärkere Fahrzeuge angeschafft werden. Denn generell kann angenommen werden, dass im Bereich der betrieblichen Nutzung eine hohe Sensibilität für die mit Neuanschaffungen verbundenen Folgekosten vorhanden ist, da diese auch bei Berücksichtigung der relativen steuerlichen Entlastungen absolut den Gewinn mindern. Die Erlangung von Steuervorteilen ist schließlich kein Selbstzweck, sondern ordnet sich grundsätzlich dem Gewinnstreben unter. Deshalb dürfte das Zusammenspiel der steuer-

rechtlichen Regelungen im Allgemeinen vor allem dazu führen, solche (ggf. teureren) Fahrzeuge anzuschaffen, die den Ruf erhöhter Zuverlässigkeit und damit geringerer Unterhaltskosten haben. Günstig sind die Regelungen deshalb insbesondere auch für Dieselfahrzeuge, die in der Anschaffung teurer sind, bei denen die Folgekosten für Unterhalt und Benutzung jedoch niedriger liegen.

Speziell die Vorgaben zur Absetzung für Abnutzung (AfA), die für den Regelfall von einer AfA von sechs Jahren ausgehen, erhöhen bei alledem die Bereitschaft zur regelmäßigen Anschaffung von Neuwagen im Rhythmus der Abschreibungszeiträume. Je kürzer der AfA-Zeitraum, desto mehr werden sich die Unternehmen angesprochen fühlen, sich ein neues Fahrzeug anzuschaffen, um im Hinblick auf die erreichbaren Steuerentlastungen das Optimum herauszuholen – unter Umständen auch unter Inkaufnahme absolut höherer Kostenbelastungen. Insbesondere Betriebe, die Wert auf Repräsentation legen, werden diese Möglichkeiten gerne ausschöpfen.

Damit lässt sich **resümieren**, dass die ertrags- und umsatzsteuerrechtlichen Regelungen in Bezug auf Fahrzeuge für die betriebliche Nutzung insgesamt eine **Anreizwirkung zum Neuwagenkauf** und hierbei zum Erwerb qualitativ hochwertigerer, nicht aber unbedingt luxuriöser oder besonders „Sprit schluckender“ Fahrzeuge innewohnt.

In denjenigen gewerblichen bzw. beruflichen Tätigkeitsfeldern allerdings, in denen Wert darauf gelegt wird, Kraftfahrzeuge zu Repräsentationszwecken zu verwenden, dürfte davon auszugehen sein, dass das Eigeninteresse an der Geringhaltung von Folgekosten regelmäßig in den Hintergrund treten wird. Dieser Fall wird zwar meist eher dort auftreten, wo es (zumindest auch) um die Privatnutzung von Kraftfahrzeugen geht. In gewissem Umfange dürfte es aber auch für rein betriebliche Fahrzeuge gelten (z.B. bei Berufen wie Architekten, Steuerberatern oder Rechtsanwälten). Insofern ist auch von Bedeutung, dass das deutsche Ertragsteuerrecht für die Anschaffung von Kraftfahrzeugen **keine ausdrücklichen Luxusgrenzen** kennt – anders als für Segel- und Motoryachten oder Geschenke an Dritte und anders als zum Beispiel Frankreich, wo es eine Höhenbegrenzung auf (in der Regel) 18.300 Euro gibt.⁶⁹

C.4. Firmenwagen mit Privatnutzung des Steuerpflichtigen

C.4.1. Ertragsteuerrecht (Einkommensteuerrecht)

Der Privatnutzungsanteil von betrieblichem Vermögen wird einkommensteuerrechtlich als **Entnahme** eingestuft. Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG sind Entnahmen des Steuerpflichtigen für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke mit dem Teilwert anzusetzen. Der Privatnutzungsanteil ist folglich innerhalb der betrieblichen Bilanz bzw. der Einnahmen- und Ausgabenrechnung auf der Einnahmeseite zu verbuchen. Er erhöht damit praktisch den Gewinn um einen Ausgleichsbetrag für die Privatnutzung.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 bis 4 EStG gelten dabei für Kraftfahrzeuge spezielle Anrechnungsbestimmungen. Diese sehen vor, dass die Anrechnung unter bestimmten Voraussetzungen pauschaliert vorgenommen werden kann, und zwar in der Weise, dass für jeden Kalendermonat ein Prozent des Brutto-Listenpreises (gleich 12 Prozent pro Jahr) als privatnützige Entnahme ange-

⁶⁹ Vgl. Abschnitt D.

rechnet wird (sog. **1%-Regelung**, häufig auch als **Listenpreismethode** bezeichnet). Stattdessen kann der Steuerpflichtige auch den Einzelnachweis durch ein **Fahrtenbuch** wählen. Er muss sich jedoch für jedes steuerliche Abrechnungsjahr für eine der beiden Methoden entscheiden.

§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 bis 4 EStG hatten in der aktuellen Fassung⁷⁰ folgenden Wortlaut:

„Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird, ist für jeden Kalendermonat mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. Die private Nutzung kann abweichend von Satz 2 mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden.“

Zu beachten ist, dass die Formulierung in den Jahren 2006 bis 2009 dreimal Änderungen unterworfen wurde:

- Im Jahr 2006 erfolgte eine Beschränkung der Listenpreisregelung auf Fahrzeuge, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden (sog. notwendiges Betriebsvermögen). Zuvor waren von ihr uneingeschränkt auch Kraftfahrzeuge erfasst, die nur zwischen 10 und 50 % betrieblich genutzt und gleichwohl dem Betriebsvermögen zugerechnet wurden (sog. gewillkürtes Betriebsvermögen).⁷¹
- Mit dem Steueränderungsgesetz 2007⁷² wurde die sog. Entfernungspauschale („Pendlerpauschale“) abgeschafft. Im Gegensatz zur vorherigen Rechtslage wurden die Aufwendungen für Fahrten mit dem privaten Kraftfahrzeug von und zur Arbeitsstätte nicht mehr als betrieblich veranlasste Ausgaben und damit nicht mehr als steuerlich absetzbare Werbungskosten eingestuft (vgl. § 4 Abs. 5a EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2007). Um sicherzustellen, dass die Listenpreisregelung gleichwohl in ihrer bisherigen praktischen Handhabung fortbestehen konnte, wurde durch einen neu eingefügten Satz 3 in § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG klargestellt, dass Fahrten von und zur Arbeitsstätte im Rahmen der 1%-Pauschalierung nach wie vor als betrieblich veranlasst eingestuft werden. Dieser hatte folgenden Wortlaut: „Bei der Ermittlung der Nutzung im Sinne des Satzes 2 gelten die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und die Familienheimfahrten als betriebliche Nutzung.“
- Durch die mit dem Gesetz vom 20. April 2009 förmlich wieder eingeführte Entfernungspauschale wurde der neu eingefügte Satz 3 (soeben zitiert) mittlerweile wieder aufgehoben.

Der letzten Änderung vom 20. April 2009 war die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Dezember 2008 vorausgegangen, mit der das Gericht die Kernbestimmungen zur Entfernungspauschale für verfassungswidrig und nichtig erklärt hatte.⁷³ In der Folge lebte bereits zwi-

⁷⁰ Einkommensteuergesetz i.d.F. der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210; 2003 I S. 179), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 20. April 2009 (BGBl. I S. 774).

⁷¹ Änderung durch das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28. April 2006, BGBl. I S. 1095.

⁷² Gesetz v. 19. Juli 2006, BGBl. 2006 I S. 1652.

⁷³ BVerfG, Urt. v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 („Pendlerpauschale“), NJW 2009, S. 48.

schenzeitlich die vor Einführung der betreffenden Regelungen geltende Rechtslage wieder auf.⁷⁴ Relevante Auswirkungen auf die Anwendung der 1-%-Regelung ergaben bzw. ergeben sich in der Sache jedoch weder durch die zwischenzeitliche Abschaffung noch durch die anschließende Wiedereinführung der Entfernungspauschale.

Die Listenpreismethode ergibt sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzämter den Vorteil einer wesentlichen Reduzierung des **Nachweis- und Dokumentationsaufwandes**. Ob die Methode über diesen (mittelbar auch wirtschaftlich bedeutsamen) Vorteil hinaus für die Steuerpflichtigen direkte finanzielle Vorteile bringt ist, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Generell kann davon ausgegangen werden, dass die finanziellen Vorteile umso kleiner werden, je höher der Anteil der betrieblichen Nutzung ist.

Auf den ersten Blick wirkt die 1-%-Regelung so, als müssten schon nach Ablauf von etwas mehr als acht Jahren die Nachteile überwiegen, weil mit jedem Jahr 12 % des Anschaffungspreises als privatnützig gewertet werden. Zu bedenken ist jedoch, dass die Listenpreismethode darauf konzipiert ist, *sämtliche* privatnützigen Aufwendungen im Zusammenhang der **Anschaffung und Nutzung** betrieblicher Fahrzeuge einschließlich der Umsatzsteuer abzudecken. Die anteilige Anrechnung des Brutto-Listenpreises bewirkt nämlich für den steuerpflichtigen Betrieb, dass dieser nicht nur die Anschaffungskosten, sondern grundsätzlich⁷⁵ auch sämtliche Folgekosten des Gebrauchs (Treibstoffverbrauch, Unterhalt, Steuern, Versicherung usw.) einheitlich auf der Ausgabenseite den betrieblichen Aufwendungen zuordnen kann – mit der Konsequenz, dass die Netto-Folgekosten deutlich gemindert sind, weil der Prozentsatz der jeweils zu entrichtenden Ertragsteuer sowie (ggf.) die Umsatzsteuer abgezogen werden können.

Ungeachtet dessen bewirkt die Regelung aber in jedem Falle, dass die effektiven finanziellen Vorteile mit **zunehmendem Alter** des Kraftfahrzeugs schrumpfen und sich unter bestimmten Umständen (namentlich bei verhältnismäßig geringen anfallenden Folgekosten) sogar ins Negative umkehren. Verhältnismäßig ungünstig stellt sich für den Betrieb deshalb in jedem Falle, sofern eine Privatnutzung des Fahrzeugs beabsichtigt ist, die Anschaffung von **Gebrauchtwagen** dar.

Eine partielle Korrektur erfährt diese Problematik durch die in einem Schreiben des BMF aus dem Jahr 2002 niedergelegte Verwaltungsanweisung zur sog. **Kostendeckelung**. Wird im Einzelfall nachgewiesen, dass die für das genutzte Kraftfahrzeug tatsächlich entstandenen Aufwendungen den nach der 1-%-Methode ermittelten Privatnutzungsanteil übersteigen, so gilt danach, dass der Nutzungswert und der Betrag der nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG nicht abziehbaren Betriebsausgaben höchstens mit dem Betrag der Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs anzusetzen sind.⁷⁶ Die Verwaltungsanweisung wird in der Rechtsprechung mittlerweile als generell verbindliche Vorgabe betrachtet, auf deren Einhaltung ein Rechtsanspruch besteht.⁷⁷

Relativiert wird die Vorteilswirkung für den Steuerpflichtigen dadurch, dass die Orientierung am Brutto-Listenpreis auf die reale Differenz zwischen den **tatsächlichen Anschaffungsentgelten**

⁷⁴ Ausdrücklich dazu BVerfG („Pendlerpauschale“), NJW 2009, S. 48, 54 f.

⁷⁵ Zum Ganzen differenziert Ehmcke, in: Blümich, EStG, § 6 Rdnr. 1013 f. m.w.N.

⁷⁶ BMF: Schreiben betr. ertragsteuerliche Erfassung der Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu Privatfahrten, zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie zu Familienheimfahrten nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 und § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 EStG vom 21. Januar 2002, BStBl. I S. 148.

⁷⁷ Vgl. BFH, Urt. v. 14.03.2007 – XI R 59/04 (NV), BeckRS 2007 25012003.

und den **Brutto-Listenpreisen** keine Rücksicht nimmt. Ergibt sich auf dem Kraftfahrzeugmarkt eine Situation, in der die Käufer hohe Preisabschläge erreichen können – wie es in den letzten Jahren oft typisch war –, so hat dies auf die Höhe des angerechneten Privatnutzungsanteils gleichwohl keinen Einfluss. Oftmals dürften deshalb die real erzielbaren Vorteile ein Theoriemodell bleiben.⁷⁸

Die Anwendung der Listenpreismethode ist bei alledem umso attraktiver, je höher der tatsächliche Privatnutzungsanteil liegt. Das Regelungskonstrukt läßt deshalb von seiner inneren Logik her zum **Missbrauch** ein. Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber – wie bereits erwähnt – die Anwendbarkeit der Listenpreisregelung im Jahr 2006 (noch vor der Abschaffung der sog. Pendlerpauschale) ausdrücklich auf Fahrzeuge beschränkt, die zu **mehr als 50 % betrieblich genutzt** werden (sog. notwendiges Betriebsvermögen).⁷⁹ Dem ging voraus, dass der Bundesfinanzhof im Jahr 2003 unter Änderung seiner vorherigen Rechtsprechung⁸⁰ die Geltendmachung der 1%-Regelung auch für Vermögensgegenstände bejaht hatte, die zu weniger als 50 % betrieblich genutzt werden, sofern der Anteil der betrieblichen Nutzung nicht nur geringfügig war (unter 10 %).⁸¹ Die Bundesregierung sah darin die Gefahr einer erheblichen Zahl von Fällen, bei denen die 1%-Regelung zu einem ungerechtfertigten Vorteil für den Steuerpflichtigen führt, denn ursprünglich sei der Gesetzgeber bei der Schaffung der Regelung von einer durchschnittlichen privaten Nutzung in der Größenordnung von 30 bis 35 Prozent ausgegangen.⁸²

Für betriebliche Fahrzeuge mit einem **Privatnutzungsanteil zwischen 10 und 50 %** hat die 2006 erfolgte Gesetzesänderung jedoch nicht zur Folge, dass für diese generell ein Fahrtenbuch geführt werden müsste. Vielmehr gelten insoweit die allgemeinen Darlegungsgepflogenheiten und Beweislastregelungen im Steuerrecht. Dabei bestehen allerdings gewisse Unsicherheiten, weil der zugrunde liegende Gesetzentwurf davon spricht, dass auf Grundlage von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG der auf die betriebliche und private Nutzung entfallende Teilwert zu ermitteln ist⁸³, während in der Rechtsliteratur zum Teil die Auffassung vertreten wird, die Entnahme sei mit den auf die privaten Fahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen zu bewerten⁸⁴. Klar ist aber, dass dem neben der Fahrtenbuchmethode auch eine ausreichend plausibel dargelegte Schätzung zugrunde gelegt werden kann.⁸⁵

Unklar ist auf Grund der hier vorliegenden Erkenntnisse, auf welche Weise die Praxis auf die 2006 geänderte Rechtslage reagiert hat. Da Fahrten von und zur Arbeitsstätte gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG ausdrücklich der betrieblichen Nutzung zugeordnet werden, dürfte davon auszugehen sein, dass es in der überwiegenden Zahl der Fälle nach wie vor bei der Anwendbarkeit der Listenpreismethode geblieben ist. Außerhalb der Listenpreisregelung reicht in der Regel eine plausible Darlegung des Privatnutzungsanteils aus. Sofern ein Steuerpflichtiger auf Grundlage

⁷⁸ Kritisch mit zahlreichen Beispielen Rüscher/Hoffmann, DStR 2006, S. 399 ff.

⁷⁹ Gesetz v. 28. April 2006, BGBl. I S. 1095.

⁸⁰ Vgl. zuletzt BFH, Urt. v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1982, S. 83.

⁸¹ BFH, Urt. v. 2.10.2003 – IV R 13/03 –, BStBl. II 2004, S. 985 (= BeckRS 2003 24001487).

⁸² Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen, BT-Drs. 16/634, S. 11.

⁸³ Vgl. BT-Drs. 16/634, S. 11.

⁸⁴ So Ehmcke, in: Blümich, EStG, § 6 Rdnr. 1014h.

⁸⁵ Vgl. nur Ehmcke, in: Blümich, EStG, § 6 Rdnr. 1014h m.w.N. sowie BT-Drs. 16/634, S. 11.

der jeweiligen konkreten Umstände einen genügenden Privatnutzungsanteil plausibel machen kann, wird er folglich die Listenpreismethode zur Anwendung bringen können – selbst wenn dies im Einzelfall nicht der Realität entspricht. Von daher erscheint zweifelhaft, ob die Begrenzung der Listenpreismethode auf Fahrzeuge mit mehr als 50 % betrieblicher Nutzung die Missbrauchsgefahr tatsächlich in großem Umfang eindämmen kann.⁸⁶

Einer ergänzenden Betrachtung bedarf im Zusammenhang mit der Privatnutzung betrieblicher Kraftfahrzeuge die Frage, welche Bedeutung insoweit **§ 12 Nr. 1 EStG** zukommt. Diese Vorschrift bestimmt:

„Soweit (...) nichts anderes bestimmt ist, dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden

1. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge. Dazu gehören auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen; (...)“

Aus dieser Vorschrift leitet der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung den Grundsatz ab, dass bei den sog. gemischten (zugleich privaten und betrieblichen) Aufwendungen grundsätzlich weder eine Aufteilung in den betrieblichen und den privaten Anteil noch sonst ein Abzug betrieblicher Anteile von der steuerlichen Bemessungsgrundlage zulässig ist.⁸⁷ Der BFH lässt jedoch Ausnahmen zu, wenn entweder die Förderung des Berufes weit überwiegt oder sich beide Anteile objektiv leicht voneinander abgrenzen lassen und hierbei der betriebliche Anteil nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist.⁸⁸

Diese Rechtsprechung, die in der Rechtsliteratur überwiegend zum Teil scharfer Kritik unterzogen wird⁸⁹, legt es nahe, auch bei der gemischten Nutzung von Kraftfahrzeugen grundsätzlich eine strenge Linie zu verfolgen, wenn es um die Anerkennung als betriebliche Ausgabe geht. Dem steht jedoch zweierlei entgegen:

- Zum einen leitet der BFH aus der „**jahrzehntelangen Rechtsprechung**“ (vor 1970!) ab, dass bei betrieblich und privat genutzten Pkw eine Abgrenzung und Aufteilung zwischen betrieblichem und privatem Nutzungsanteil zulässig sei.⁹⁰
- Zum anderen kann in § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG eine partiell § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG verdrängende **Spezialregelung** für die Anrechnung privater Nutzungsanteile erkannt werden, die keinen Raum dafür lässt, innerhalb seines Anwendungsbereich § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG zum Tragen zu bringen.

Praktisch ist § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG daher hinsichtlich der Privatnutzung von Kraftfahrzeugen nur für den Fall bedeutsam, dass der betriebliche Nutzungsanteil unter der Relevanzgrenze von

⁸⁶ Kritisch auch Urban, DB 2006, S. 408 ff.

⁸⁷ Grundlegend BFH, Beschl. v. 19.10.1970 - Gr. S. 3/70, BeckRS 1970 22000745; ferner BFH, Beschl. v. 19. 10. 1970 - Gr. S. 2/70, BeckRS 1970 22000744; vgl. zuletzt BFH, Urt. v. 17.12. 2002 – VI R 137/01, DStR 2003, S. 150: eingehend zum Ganzen Lindberg, in: Blümich, EStG, § 12 Rdnr. 43 m.w.N.

⁸⁸ Zahlreiche Beispiele bei Lindberg, in: Blümich, EStG, § 12 Rdnr. 44-46 m.w.N.

⁸⁹ Einen Überblick gibt Lindberg, in: Blümich, EStG, § 12 Rdnr. 47 ff. m.w.N.

⁹⁰ Ausdrücklich BFH, Beschl. v. 19. 10. 1970 - Gr. S. 2/70, BeckRS 1970 22000744.

10 Prozent liegt, so dass ertragsteuerrechtlich davon auszugehen ist, dass das Fahrzeug dem Betriebsvermögen nicht zugeschlagen werden darf, weil der mit ihm verbundene Aufwand gemäß § 4 Abs. 4 EStG nicht als „durch den Betrieb veranlasst“ anzusehen ist. Abgesehen von diesem Sonderfall ist hinsichtlich der Privatnutzung von betrieblichen Kraftfahrzeugen stets die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG maßgebend.

C.4.2. Umsatzsteuerrecht

Fahrzeuge, die sowohl betrieblich als auch für private Zwecke durch den Steuerpflichtigen selbst genutzt werden, können ungeachtet der ertragsteuerlichen Einstufung als „sonstige Leistungen“ umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich dem Unternehmen zugeordnet werden. Das gilt nur dann nicht, wenn der Unternehmer den Gegenstand „zu weniger als 10 vom Hundert für sein Unternehmen nutzt“ (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG).⁹¹ Die Aufwendungen für das Fahrzeug fallen dann grundsätzlich unter die Berechtigung zum vollen **Vorsteuerabzug**. Kann der Steuerpflichtige den Mindestanteil von 10 Prozent an betrieblicher Nutzung nicht glaubhaft machen, so entfällt die Berechtigung zum Vorsteuerabzug.

Allerdings ergibt sich aus § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 15a UStG, dass eine **Korrektur des Vorsteuerabzuges** um den privatnützigen Anteil vorzunehmen ist, denn § 3a Abs. 9a UStG stellt den privatnützigen Anteil einer sonstigen Leistung des Steuerpflichtigen gegen Entgelt gleich. Die Bestimmung lautet:

„(9a) Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt:

1. die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch einen Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen (...)

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die Korrektur des Vorsteuerabzuges kann der Steuerpflichtige auf Grundlage der Anwendungshinweise des Bundesfinanzministeriums⁹² grundsätzlich wählen zwischen drei Methoden:

- Der Unternehmer kann ohne Nachweis der tatsächlichen außerunternehmerischen Nutzung die Listenpreismethode (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) auch für umsatzsteuerliche Zwecke ansetzen. Dabei kann für die nicht mit der Vorsteuer belasteten Aufwendungen (z.B. Steuern und Versicherung) ein pauschaler Abschlag von 20 Prozent vorgenommen werden.
- Der Unternehmer kann der Bemessung die Fahrtenbuchmethode zugrunde legen.
- Der Privatnutzungsanteil kann im Übrigen auch durch plausibel darzulegende Schätzung ausgewiesen werden, wobei im Falle unzureichender Darlegungen von einem 50-prozentigen Privatnutzungsanteil auszugehen ist.

⁹¹ Diese Bestimmung beruht auf einer Ausnahmeregelung zur 6. Umsatzsteuer-Richtlinie der EU (RL 77/388/EWG, ABl. EWG Nr. L 145, 1, zul. geänd. durch RL 2006/112/EG, ABl. EG Nr. L 347, 1), die zunächst bis Ende 2002 galt und anschließend verlängert wurde, zuletzt im Jahr 2004 durch den EU-Ministerrat bis Ende 2009 (ABl. EU 2004, L 357, 33). Vgl. zum Ganzen Wagner, in: Sölch/ Ringleb, § 15 UStG Rdnr. 448 ff. m.w.N.

⁹² BMF: Schreiben betr. Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei unternehmerisch genutzten Fahrzeugen ab 1. April 1999 vom 27. August 2004, BStBl. I 2004 S. 864.

Diese Verfahrensweise führt dazu, dass die Anschaffung eines gemischt unternehmerisch und privat genutzten Fahrzeugs gegenüber der Anschaffung eines reinen Privatfahrzeugs umsatzsteuerrechtlich vorteilhaft ist, weil der Vorsteuerabzug für die Anschaffung sofort geltend gemacht werden kann, sich die Anrechnung der Privatnutzungsanteile jedoch über einen mehrjährigen Zeitraum erstreckt.⁹³ Praktisch entsteht so eine Art Darlehenswirkung.⁹⁴

C.4.3. Bewertung der Wirkungen

Das in § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG angelegte System der Anrechnung privater Nutzungsanteile bei betrieblichen Kraftfahrzeugen ist in seinem Kern erkennbar darauf ausgerichtet, die Interessen der Steuerpflichtigen einerseits und der Finanzverwaltung andererseits auf geeignete Weise auszubalancieren. Im Mittelpunkt der Regelung steht die Listenpreismethode, deren objektive Zwecke darin liegen,

- einerseits den Verwaltungsaufwand auf beiden Seiten so gering wie möglich zu halten
- und andererseits inhaltlich einen geeigneten Bewertungsmaßstab für die Privatnutzungsanteile zu definieren, in dem sich die meisten typischen Fälle der Anschaffung und Nutzung von betrieblichen Kraftfahrzeugen zu privaten Zwecken angemessen abbilden lassen.

Von der Anlage her muss das Angebot der Inanspruchnahme der Pauschalregelung dabei aus der Sicht der Steuerpflichtigen ausreichend attraktiv ausgestaltet sein, um von diesen auch angenommen zu werden.

Offenkundig kann der Staat dieses Ziel mit den gefundenen Regelungen grundsätzlich erreichen – allerdings auf Kosten einer nicht unerheblichen – hier allerdings mangels konkreter Erkenntnisse nicht quantifizierbaren – **Missbrauchsquote**, weil die Listenpreisregelung an dem Konstruktionsfehler krankt, dass ihre Attraktivität mit sinkendem betrieblichem Nutzungsanteil immer größer wird. Dem hat der Gesetzgeber durch die Beschränkung auf Fahrzeuge mit mehr als 50 Prozent betrieblicher Nutzung versucht, Einhalt zu gebieten. Ob dieser Weg zu dem gewünschten Ergebnis führt, erscheint aber zweifelhaft.

Speziell aus Umweltsicht ist ein anderer Wirkungszusammenhang bedeutsamer: Die Bestimmungen bevorzugen auf markante Weise die Anschaffung von Neuwagen. Da der Bewertungsmaßstab der Brutto-Kaufpreis des jeweiligen Neuwagens ist und nicht der real entrichtete Kaufpreis, macht es das Steuerrecht extrem unattraktiv, sich einen Gebrauchtwagen anzuschaffen. Denn der Privatnutzungsanteil ist ungeachtet des weitaus niedrigeren Kaufpreises grundsätzlich in gleicher Höhe wie bei einem Neuwagen als Entnahme einzustellen. Aus diesem Blickwinkel muss die Listenpreisregelung als erhebliche indirekte **Subventionierung der Neuwagenhersteller** betrachtet werden, weil sie unter Einsatz staatlicher Mittel die Kaufentscheidungen zu Gunsten von Neuwagen (an Stelle von älteren Fahrzeugen) begünstigt.

⁹³ Vgl. Klenk, in: Sölch/ Ringleb, § 3 UStG Rdnr. 604 m.w.N.

⁹⁴ Plastisch Küffner/ Zugmaier, DStR 2007, 2200 (dort bezogen auf Grundstücke). Der zwischenzeitlich von der EU-Kommission vorgeschlagene Wechsel des Verfahrens von der nachträglichen Korrektur des Vorsteuerabzugs hin zu einer von vornherein anteiligen Berücksichtigung des Privatnutzens bei Grundstücken (Vgl. Drs. KOM(2007) 677 endg., dort Änd.-Art. 11) scheiterte 2008 im legislativen Verfahren der EU-Gesetzgebung.

Aus der Umweltperspektive ist diese Wirkung deshalb noch einmal besonders bedenklich, weil sich aus dem Zusammenspiel mit den übrigen steuerlichen Regelungen zugleich ein beträchtlicher Anreiz ergibt, eher Fahrzeuge in den **höheren Preisklassen** anzuschaffen, deren Gebrauch in der Regel mit einem höheren Treibstoffverbrauch verbunden ist. Zwar ist es auch bei der Listenpreismethode so, dass mit einem teureren Neufahrzeug eine entsprechend höhere Entnahme anzurechnen ist. Auf der betrieblichen Seite ergeben sich jedoch proportional zu den jeweils eingesparten Steuern erhebliche Entlastungen, so dass der wahrgenommene Preisunterschied zwischen billigeren und teureren Fahrzeugen weniger groß ist.

Aus der Sicht eines selbständigen Steuerpflichtigen, der seinem Auto aus privaten Gründen eine besondere Wertschätzung zuteilwerden lässt – wie es im gesellschaftlichen Alltag stark verbreitet ist –, stellt sich die Situation so dar:

Wenn ich privat schon immer von einem besonders schicken, hochwertigen Auto geträumt habe, kann ich mir diesen Traum unter Ausnutzung der eingesparten betrieblichen Steuern leichter erfüllen, weil sich ein wesentlicher Anteil der Mehrkosten als betrieblicher Aufwand abrechnen lässt. Der effektive finanzielle Mehraufwand für das teurere Fahrzeug relativiert sich dadurch beträchtlich. Da sich das Steuerrecht weder für die absoluten Kosten des Kraftfahrzeugs noch dafür interessiert, dass das Hauptmotiv für die Wahl gerade dieses Modells privater Natur ist, kann ich mir meine teuren privaten Wünsche und Hobbys von der Gemeinschaft der Steuerzahler mitfinanzieren lassen. Noch einmal erheblich günstiger stellt sich die Situation für mich im Übrigen dann dar, wenn ich dem Finanzamt plausibel machen kann, dass ich das Fahrzeug zu mehr als 50 % betrieblich nutze, obwohl ich es in Wahrheit ganz überwiegend privat verwende. Bei meinem Beruf als – sagen wir – Rechtsanwalt sollte mir das nicht schwer fallen ...

Ein ergänzendes Wort sei noch zu den **Treibstoffkosten** gesagt: Da die tatsächlichen Treibstoffkosten bei Anwendung der Listenpreismethode vollständig auf der Seite der betrieblichen Ausgaben verbucht werden, relativiert sich die Bedeutung des Treibstoffverbrauchs für die Kaufentscheidung des Unternehmers, der sein Fahrzeug auch privat nutzen will. Zwar ist die Geringhaltung der Folgekosten grundsätzlich sein betriebliches Interesse. Wer sein betriebliches Fahrzeug auch privat nutzen möchte, vergleicht innerlich jedoch zugleich auch mit den Kosten, die ihm bei privater Anschaffung entstehen würden. Aus dieser Perspektive erscheinen die Folgekosten erheblich kleiner (nämlich um den Ertragsteuersatz und ggf. die Umsatzsteuer gemindert), so dass auch für die Beurteilung des Treibstoffverbrauchs gilt: Höhere Kosten wirken „halb so schlimm“.

Insgesamt kann somit gefolgert werden: Die Listenpreismethode steigert den ohnehin vorhandenen Anreiz zum Kauf von Neuwagen und hierbei insbesondere von vergleichsweise hochpreisigen Fahrzeugen noch einmal erheblich. Besonders problematisch ist das aus dem Blickwinkel des Forschungsvorhabens, weil das Motiv zum Kauf von als besonders hochwertig, sportlich oder „trendy“ geltenden Fahrzeugen häufig im privaten Bereich liegt und es daher zu einer Verlagerung von überwiegend privat motivierten Mehrkosten auf die Gemeinschaft der Steuerzahler kommt, die auch noch durch relativ höhere Umweltbelastungen begleitet wird. Verstärkt werden diese problematischen Wirkungen durch ein offenkundig sehr hohes Missbrauchspotenzial.

Hinsichtlich der **umsatzsteuerrechtlichen** Seite ist schließlich bemerkenswert, dass es an einer gesetzlichen Regelung darüber fehlt, auf welche Weise der Privatnutzungsanteil zu bewerten

ist. Die 1%-Methode ist hier nicht die gesetzlich geforderte Regelmethode zur Bemessung des privaten Anteils. Der Steuerpflichtige kann nach den betreffenden Anwendungshinweisen der Finanzverwaltung grundsätzlich auch die Möglichkeit wählen, seinen Privatnutzungsanteil plausibel zu schätzen. Es ist zu vermuten, dass viele Steuerpflichtige diesen Umstand ausnutzen, um privat veranlasste Aufwendungen recht großzügig der betrieblichen Seite zuzuordnen. Kontrollierbar ist das nur begrenzt. Auch hierin liegt ein nicht unbedeutendes Schlupfloch für Missbräuche.

C.5. Überlassung betrieblicher Kraftfahrzeuge an Arbeitnehmer

C.5.1. Arbeitnehmerseite

§ 8 Abs. 1 EStG definiert Einnahmen als „alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten (...) zufließen“.

Die unentgeltliche Überlassung eines Kraftfahrzeugs durch den Arbeitgeber stellt sich auf der Arbeitnehmerseite als Inanspruchnahme eines **geldwerten Vorteils** dar, auf den Einkommenssteuer zu entrichten ist. In § 8 Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG wird dazu bestimmt:

„Einnahmen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung, Kost, Waren, Dienstleistungen und sonstige Sachbezüge), sind mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen. Für die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten gilt § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 entsprechend.“

Demnach wird der geldwerte Vorteil des Arbeitnehmers nach der in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG beschriebenen **Listenpreismethode** bewertet. Die dortige Beschränkung auf Fahrzeuge, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden, ist bei der Arbeitnehmerüberlassung im Zusammenhang des § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG jedoch ohne Bedeutung, weil ein durch den Betrieb zur Verfügung gestelltes Kraftfahrzeug immer als Betriebsvermögen gilt, auch wenn es zu weniger als 50 % betrieblich genutzt wird.⁹⁵ Das war dem Gesetzgeber bei Schaffung der 50%-Schwelle in § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG durchaus bewusst, wurde von ihm aber offenbar nicht als problematisch angesehen.⁹⁶

Der als Einnahme anzurechnende geldwerte Vorteil wird allerdings gemäß § 8 Abs. 2 Satz 3 bis 5 EStG erhöht um gewisse, ebenfalls pauschaliert anzusetzende **Zuschläge für Fahrten von und zur Arbeitsstätte**. Die betreffenden Bestimmungen (Satz 3 bis 5 von § 8 Abs. 2 EStG) haben folgenden Wortlaut:

„Kann das Kraftfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden, erhöht sich der Wert in Satz 2 für jeden Kalendermonat um 0,03 Prozent des Listenpreises im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Der Wert nach den Sätzen 2 und 3 kann mit dem auf die private Nutzung und die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallenden Teil der gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen angesetzt werden, wenn die durch das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das

⁹⁵ Vgl. nur Glenk, in: Blümich, EStG, § 8 Rdnr. 102; eingehend Urban, DB 2006, S. 408 ff.

⁹⁶ Vgl. BT-Drs. 16/634, S. 11.

Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden. Die Nutzung des Kraftfahrzeugs zu einer Familienheimfahrt im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ist mit 0,002 Prozent des Listenpreises im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 für jeden Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen; dies gilt nicht, wenn für diese Fahrt ein Abzug von Werbungskosten [...] in Betracht käme; Satz 4 ist sinngemäß anzuwenden.“

Die Bedeutung der Zuschläge gemäß § 8 Abs. 2 Satz 3 bis 5 EStG ist praktisch weniger groß, als es auf den ersten Blick scheint. Nach der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes dienen die Zuschläge nämlich nicht dazu, einen über die Listenpreispauschale hinausgehenden geldwerten Vorteil anzurechnen, sondern lediglich zum Ausgleich des Umstands, dass die Aufwendungen für Fahrten vom und zum Arbeitsplatz zugleich Gegenstand des Werbungskostenabzugs nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG (in der bis 2007 und auch jetzt wieder geltenden Fassung) sind.⁹⁷ Daraus folgert der Gerichtshof, dass die Zuschläge nur auf die **tatsächlich zurückgelegten Wegstrecken** für Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte anzuwenden sind, nicht jedoch darauf, welche Wegstreckenentfernung zwischen Wohnort und Arbeitsstätte objektiv besteht, vom Arbeitnehmer mit dem Auto also zurückgelegt werden *könnte*.⁹⁸ Nimmt der Arbeitnehmer das Fahrzeug für Fahrten zur Arbeitsstätte nicht oder nur in geringerem Umfang in Anspruch, so werden folglich keine oder entsprechend geringere Zuschläge angerechnet.

Um die Anwendung der Listenpreismethode und der Zuschläge nach § 8 Abs. 2 Satz 3 bis 5 EStG zu vermeiden, kann wahlweise zur **Fahrtenbuchmethode** gewechselt werden, nicht jedoch zu anderen Nachweisformen oder Bewertungsmaßstäben. Ein solcher (wiederum nur jährlich möglicher) Wechsel setzt allerdings praktisch das Einverständnis des Arbeitgebers voraus.⁹⁹ Vorteilhaft kann er aus Arbeitnehmersicht sein, wenn der Privatnutzungsanteil real eher gering ist.

Eine ganz erhebliche **Begünstigung** kann sich aus der Anwendung der Listenpreismethode zur Bemessung des geldwerten Vorteils insbesondere bei einem deutlich **überwiegenden Privatnutzungsanteil** ergeben. Denn die pauschale Listenpreismethode ist selbst bei völlig untergeordneter betrieblicher Nutzung maßgebend – mit der Konsequenz, dass die betreffenden Arbeitnehmer in entsprechenden Konstellationen nur einen weit unter dem tatsächlichen Privatnutzungsanteil liegenden Gegenwert als geldwerten Vorteil versteuern müssen.

Ob sich die Überlassung des Firmenwagens für den Arbeitnehmer im Einzelfall lohnt, ist noch von einer **Vielzahl weiterer Faktoren** abhängig:

- Wichtig ist dafür vor allem der individuell zu entrichtende **Steuersatz**. Liegt dieser eher im oberen Bereich, so bewirkt die durch den pauschal anzurechnenden geldwerten Vorteil entstehende Erhöhung des Gesamteinkommens einen größeren Progressionssprung als bei einem niedrigeren Steuersatz. Arbeitnehmer mit geringeren individuellen Steuersätzen können von der Kfz-Überlassung daher in stärkerem Maße profitieren.
- Anzusprechen sind im diesem Zusammenhang auch die Auswirkungen auf die Höhe der **Sozialversicherungsbeiträge**. Grundsätzlich unterliegen den Arbeitnehmern zugeführte

⁹⁷ Grundlegend BFH, Urt. v. 4.4.2008 – VI R 68/05, DStR 2008, S. 1182/1183.

⁹⁸ Vgl. BFH, DStR 2008, S. 1182/1183.

⁹⁹ Vgl. Glensk, in: Blümich, EStG, § 8 Rdnr. 126.

geldwerte Vorteile auch der Sozialversicherung. Die unentgeltliche Überlassung von Kraftfahrzeugen an Arbeitnehmer findet daher ebenso wie andere geldwerte Zuwendungen des Arbeitgebers Eingang in die Bemessungsgrundlagen für die vom Arbeitgeber im Rahmen der Lohnsteuer abzuführenden Sozialversicherungsbeiträge. Hierbei kommen, da das Sozialversicherungsrecht auf die Begrifflichkeiten des Steuerrechts zu den Einkünften Bezug nimmt, wiederum die Bewertungsmethoden aus § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 EStG zur Anwendung (vgl. § 3 Abs. 1 der **Sozialversicherungsentgeltverordnung**)¹⁰⁰. Das bedeutet, dass als Bemessungsmaßstab auch des sozialversicherungspflichtigen geldwerten Vorteils wieder die 1-%-Methode maßgebend ist – mit der Folge, dass sich der Begünstigungseffekt für diejenigen, die das Fahrzeug ganz überwiegend privat nutzen, noch einmal erhöht.

- Im Übrigen kommt es wesentlich auch darauf an, welche **konkreten Konditionen** zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ausgehandelt werden, insbesondere in welchem Umfang der Arbeitgeber dazu bereit ist, die Folgekosten zu übernehmen (was für die Fixkosten der Versicherung und der Kfz-Steuer selbstverständlich ist, für Wartungs- und Reparaturkosten die Regel sein dürfte, für die Treibstoffkosten aber vermutlich weniger verbreitet ist).

Eine darüber hinausgehende Begünstigung für die Überlassung von Kraftfahrzeugen ergibt sich aus § 2 Abs. 1 Nr. 2 der Verordnung über die Bestimmung des Arbeitsentgelts in der Sozialversicherung (**SozialversicherungsentgeltV**)¹⁰¹. Danach sind Einnahmen nach § 40 Abs. 2 EStG dem der Sozialversicherung unterliegenden Arbeitsentgelt nicht zuzurechnen. Dazu zählen nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG in der gegenwärtigen Fassung (nach Wiedereinführung der Entfernungspauschale¹⁰²): „Sachbezüge in Form der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistete Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (...), soweit diese Bezüge den Betrag nicht übersteigen, den der Arbeitnehmer nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Absatz 2 als Werbungskosten geltend machen könnte (...)“. Vor der Wiedereinführung der Entfernungspauschale ergab sich der Sache nach keine andere Rechtslage.

Wie sich aus dem Wortlaut ergibt, wird die Überlassung eines Firmenwagens in diesem Kontext nicht in spezifischer Weise privilegiert. Vielmehr sehen die Bestimmungen der SozialversicherungsentgeltV in Verbindung mit § 40 Abs. 2 EStG eine Gleichbehandlung entsprechender Fallgestaltungen mit anderen Arten der finanziellen Unterstützung des Arbeitgebers für Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte vor.

C.5.2. Arbeitgeberseite

Für die Arbeitgeberseite wird die Überlassung von Kraftfahrzeugen an Arbeitnehmer missverständlich als eine **unentgeltliche Wertabgabe** bezeichnet (weil der Arbeitnehmer für die Überlassung kein Entgelt zu entrichten hat). Der Sache nach handelt es sich in aller Regel um eine

¹⁰⁰ Verordnung vom 21. Dezember 2006 (BGBl. I S. 3385), die zuletzt durch die Verordnung vom 19. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3667) geändert worden ist. Die Verordnung beruht auf § 17 SGB IV.

¹⁰¹ Siehe vorangehende Fußnote.

¹⁰² Gesetz v. 20. April 2009, BGBl. I S. 774.

Sachzuwendung an den Arbeitnehmer, die an Stelle einer Geldleistung erbracht wird und somit umsatzsteuerrechtlich den Charakter einer entgeltlichen Leistung im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG trägt.¹⁰³

Ertragsteuerrechtlich taucht die unentgeltliche Kfz-Überlassung nicht als eigenständiger Posten auf, weil die betreffenden Fahrzeuge in vollem Umfang als Betriebsvermögen behandelt werden, so dass sämtliche Ausgaben (auch z.B. die Begleichung von dem Arbeitgeber durch den Arbeitnehmer vorgelegten Rechnungen aus dem laufenden Betrieb des Fahrzeugs) als Betriebsausgaben zu behandeln sind. Da dem typischerweise keine Einnahmen gegenüberstehen, ist die Überlassung einnahmeseitig bedeutungslos. Anders ist das nur, soweit der Arbeitgeber seinerseits vom Arbeitnehmer Entgelte erhält (z.B. ein vereinbartes Nutzungsentgelt). Diese sind seitens des Arbeitgebers dann als selbständige Einnahmen zu behandeln.

Für die **umsatzsteuerrechtliche Seite** gilt im Falle der Überlassung an Arbeitnehmer vom Ansatz das Gleiche wie für die Selbstnutzung durch umsatzsteuerpflichtige Personen oder Unternehmen (siehe dazu oben, Kap. C.4.2), dies allerdings mit gewissen Besonderheiten:

Betriebliche Fahrzeuge, die Arbeitnehmern zur privaten Nutzung überlassen werden, können ungeachtet der ertragsteuerlichen Einstufung umsatzsteuerrechtlich dem Unternehmen zugeordnet werden. Derartige Fahrzeuge werden, wenn sie nicht ausnahmsweise zusätzlich vom Unternehmer nichtunternehmerisch verwendet werden, durch die umsatzsteuerpflichtige Überlassung an das Personal *ausschließlich* unternehmerisch genutzt. Somit kann der **Vorsteuerabzug** sowohl aus den Anschaffungskosten als auch aus den Unterhaltskosten der sog. Dienst- oder Firmenwagen in voller Höhe in Anspruch genommen werden.¹⁰⁴ Das Erfordernis einer mindestens 10-prozentigen Nutzung für das Unternehmen (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG) ist hier bedeutungslos, weil die Gehaltersatzleistung wie das Gehalt selbst notwendigerweise eine unternehmerische Leistung ist.

Zu beachten ist auch in diesem Zusammenhang, dass eine nachträgliche **Korrektur des Vorsteuerabzuges** um den privatnützigen Anteil vorzunehmen ist, soweit ein Gegenleistungsbezug zu einer Arbeitsleistung zu bejahen ist, wird die Zuwendung an den Beschäftigten als Tausch oder tauschähnliches Geschäft im Sinne von § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG betrachtet.¹⁰⁵ Fehlt ein Gegenleistungsbezug ausnahmsweise (z.B. weil der Privatnutzungsanteil keine wirtschaftliche Rolle spielt), so wird die Überlassung als eine den sonstigen unentgeltlichen Leistungen gleichgestellte Zuwendung im Sinne von § 3 Abs. 9a UStG behandelt.¹⁰⁶

¹⁰³ Vgl. BMF: Schreiben betr. Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei unternehmerisch genutzten Fahrzeugen ab 1. April 1999 vom 27. August 2004, BStBl. I 2004 S. 864 (Pkt. 4.1, 4.2.1.1). Vgl. dazu Klenk, in: in: Sölch/ Ringleb, § 3 UStG Rdnr. 645 m.w.N.

¹⁰⁴ BMF: Schreiben betr. Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei unternehmerisch genutzten Fahrzeugen ab 1. April 1999 vom 27. August 2004, BStBl. I 2004 S. 864 (Pkt. 4.1).

¹⁰⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 10.6.1999 – V R 87/98, BB 1999, S. 2176. Ferner Martin, in: Sölch/ Ringleb, § 3 UStG Rdnr. 746; Klenk, in: Sölch/ Ringleb, § 1 UStG Rdnr. 61.

¹⁰⁶ BMF: Schreiben betr. Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei unternehmerisch genutzten Fahrzeugen ab 1. April 1999 vom 27. August 2004, BStBl. I 2004 S. 864 (Pkt. 4.2.2.1).

Für die Bemessung des anzurechnenden privaten Anteils des Arbeitnehmers kann auf Grundlage der einschlägigen Hinweise des Bundesfinanzministeriums auch hier zwischen der Listenpreismethode, der Fahrtenbuchmethode und der plausiblen Schätzung gewählt werden.¹⁰⁷

Aus der **Arbeitgebersicht** ist die unentgeltliche Überlassung eines Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer **insgesamt vorteilhaft**, wenn der Arbeitgeber als Gegenleistung des Arbeitnehmers eine Minderung der zu entrichtenden Geldleistungen für Gehalt, Lohnsteuern und Sozialabgaben (sog. Arbeitgeber-Brutto) erreichen kann, die größer ist als die dem Betrieb nach der Überlassung verbleibenden Aufwendungen für das Kraftfahrzeug. Ob es dem Arbeitgeber gelingt, eine entsprechende Vereinbarung mit dem einzelnen Arbeitnehmer zu treffen, ist im Einzelfall Verhandlungssache. Sollte es ihm gelingen, so kann er daraus einen betrieblichen Mehrgewinn ziehen. Wenn darauf keine ausreichende Aussicht besteht, muss er diesen Weg nicht beschreiten.

Der Anreiz, entsprechende Vereinbarungen mit dem Arbeitnehmer zu suchen, ist seinerseits umso größer, je höher der **individuelle Ertragsteuersatz** des Arbeitgebers liegt. Bei einkommensteuerpflichtigen Arbeitgebern mit dem Höchststeuersatz von z. Zt. 45 % und Vorsteuerabzugsberechtigung ist die erreichbare Begünstigungswirkung folglich am höchsten. Im Bereich der körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften ist der erreichbare wirtschaftliche Nutzen deutlich weniger groß. Bei nicht der Umsatzsteuer unterliegenden Selbständigen ist der Anreiz ebenfalls geringer. Daraus ergibt sich eine Zielgruppe, für die die Überlassung von Firmenwagen an Arbeitnehmer potenziell besonders interessant sein muss: Durch Einzelpersonen geführte, meist relativ kleine Unternehmen mit mehreren beschäftigten Arbeitnehmern (z.B. Handwerker, Rechtsanwälte, Steuerberater, kleinere Handels- und Dienstleistungsbetriebe usw.).

Die Chancen für eine aus der Arbeitgebersicht günstige Vereinbarung zur Überlassung eines Kraftfahrzeugs stehen vom Ansatz her vor allem in zwei Fallgestaltungen gut, die häufig in Kombination auftreten werden und dann wiederum eine besondere Wirkkraft entfalten können:

- erstens wenn das Fahrzeug ganz **überwiegend privat genutzt** wird, so dass sich auf Grundlage der Listenpreismethode für den Arbeitnehmer effektiv finanzielle Vorteile gegenüber der Anschaffung eines eigenen Fahrzeuges ergeben können,
- zweitens wenn der Arbeitnehmer die Möglichkeit sieht, auf diese Weise ein **Wunschfahrzeug** erhalten zu können, das er sich sonst selbst nicht leisten würde, so dass er einen „gefühlten Mehrwert“ erlangt.¹⁰⁸

C.5.3. Bewertung der Wirkungen

Die Ausführungen zur Arbeitgebersicht deuten bereits darauf hin, worin klimapolitisch das Problem liegt: Die Anreizwirkung für die Nutzung der Möglichkeit zur unentgeltlichen Überlassung von betrieblichen Fahrzeugen an Arbeitnehmer ist vor allem dann groß, wenn sich eine Konstellation ergibt, in der Arbeitgeber und Arbeitnehmer eine Win-Win-Situation sehen. Entsprechende

¹⁰⁷ BMF: Schreiben betr. Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei unternehmerisch genutzten Fahrzeugen ab 1. April 1999 vom 27. August 2004, BStBl. I 2004 S. 864 (Pkt. 4.2.1.2 ff.).

¹⁰⁸ Hierbei können sich auch z.B. unter Ehepartnern mitunter interessante Konstellationen ergeben, weil die Anschaffung des vergleichsweise teuren Wunschautos bei Überlassung durch den Arbeitgeber nicht mit dem anderen Ehepartner diskutiert werden muss.

Verhältnisse können sich zwar nicht nur, aber typischerweise dann einstellen, wenn der Arbeitnehmer die Gelegenheit sieht, ein „Wunsch-Auto“ zu erhalten, das er sich sonst nicht anschaffen würde. Damit wohnt dem System der Regelungen eine logische Tendenzwirkung zur Anschaffung überdurchschnittlich teurer, luxuriöser und leistungsstarker Fahrzeuge inne.

Arbeitgeberseitig kommt es bei diesem „Geschäft“ darauf an, die beim Betrieb entstehenden Belastungen für Anschaffung und Betrieb des Kfz unter dem Niveau zu halten, das sich bei einer stattdessen vereinbarten Gehaltserhöhung ergeben würde (oder das Gehaltsniveau mindestens in dieser Größenordnung herabzusetzen). Das lässt sich verhältnismäßig einfach durchkalkulieren, so dass sich das Risiko effektiv beim Arbeitgeber verbleibender Mehrbelastungen als gering darstellt. Kann der Arbeitgeber den Arbeitnehmer mit für diesen interessanten Vorteilen locken, so besteht für ihn sogar die realistische Aussicht darauf, seinen Gewinn zu erhöhen, dem Arbeitnehmer dabei jedoch zugleich zu vermitteln, selbst der Begünstigte zu sein und gemeinsam „dem Staat ein Schnippchen geschlagen zu haben“.

Aus der Arbeitnehmersicht kann die Inanspruchnahme eines entsprechenden Angebots vor allem dann vorteilhaft erscheinen, wenn der private Nutzungsanteil deutlich überwiegt und/oder wenn der Arbeitnehmer das Gefühl erlangt, ein Fahrzeug zu erhalten, das er sich sonst nicht leisten könnte. Werbepsychologisch geschickt verpackt wird manch ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern unter Verweis auf die steuerlichen Vergünstigungen sicher noch mehr Vorteile einreden können, als in Wahrheit vorhanden sind, wenn dabei der „gefühlte Mehrwert“ eines ganz besonderen Fahrzeugs in Aussicht gestellt werden kann. Das gilt erst recht, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zu vermitteln vermag, das Angebot (auch) deshalb zu machen, weil es ihm selbst nützlich sei, wenn seine Arbeitnehmer mit angemessenen Fahrzeugen repräsentieren könnten.

Über die praktische quantitative Bedeutung dieses Wirkungszusammenhangs lassen sich an dieser Stelle zwar keine konkreten Aussagen machen. Es leuchtet aber auch ohnedies ein, dass es einen zahlenmäßig durchaus relevanten Kreis von Arbeitnehmern gibt, der sich durch die Aussicht auf das „Wunschauto“ dahin locken lassen wird, auf ein Angebot des Arbeitgebers zur Überlassung eines Firmenwagens an Stelle einer Gehaltserhöhung einzugehen – in der häufig, aber nicht immer stimmigen Annahme, dadurch zugleich „netto“ finanziell Gewinner zu sein. Dass sich im Kraftfahrzeugmarkt der vergangenen Jahre eine Entwicklung zu einem immer größer werden Anteil an Firmenwagen bei den Neuzulassungen gezeigt und zugleich eine Tendenz zu immer leistungs- und „ausdrucksstärkeren“ Fahrzeugen mit einem vergleichsweise hohen Treibstoffverbrauch eingestellt hat, erscheint auf Grundlage (auch) dieser Zusammenhänge jedenfalls nicht erstaunlich.

Ein zusätzlicher Fehlsteuerungseffekt in Richtung eines hohen Treibstoffverbrauchs ergibt sich in Fällen, in denen der Arbeitgeber auch die Kosten der Treibstoffe übernimmt. Inwieweit Entsprechendes in der Praxis verbreitet ist, kann hier nicht eingeschätzt werden.

D. Besteuerung von Firmenwagen: Status quo für die EU-27 und USA, Türkei, Schweiz und Norwegen

D.1. Methodik, erfasste Länder und Quellen

Das vorliegende Kapitel bietet eine Bestandsaufnahme der Regelungen zur Dienstwagenbesteuerung in den EU-Mitgliedstaaten,¹⁰⁹ der Schweiz, Norwegen und den Vereinigten Staaten von Amerika. Methodisch basiert sie auf einer Literaturlauswertung, auf zahlreichen Expertenbefragungen und Internetrecherchen. Insbesondere den einschlägigen PricewaterhouseCoopers Studien¹¹⁰ zum Thema Fahrzeugbesteuerung und intensiven eigenen Recherchen ist es zu verdanken, dass dieser Überblick über die Konvergenzen und Divergenzen bei der Absetzbarkeit der Kosten von Firmenfahrzeugen geschaffen werden konnte. Die Recherchen schlossen die Befragung von Vertretern der zuständigen Behörden in den jeweiligen Ländern ein; deren Auskunftsbereitschaft variierte jedoch von Land zu Land stark. Untersucht wurden alle EU-Mitgliedstaaten mit Ausnahme von Malta und Zypern. Außerdem wurden Norwegen, die Schweiz, die Türkei und die Vereinigten Staaten von Amerika (USA) untersucht. Einer genaueren Betrachtung werden dabei die USA, Großbritannien, die Schweiz und Schweden unterzogen. Jedoch gibt es auch beispielhaft für jede europäische Region zumindest ein Land, bei dem die Details der Regelwerke ausführlich dargestellt sind.

Alle Aussagen zur Absetzbarkeit von Anschaffungs- und Betriebskosten beziehen sich auf die Absetzbarkeit von Unternehmensteuern und nicht von individuellen Einkommensteuern (Punkte 1 und 2 in den Tabellenblättern). Darüber hinaus beziehen sich alle Aussagen in dieser Studie primär auf die Nutzung von Firmenfahrzeugen durch Angestellte (insbesondere Punkt 3 in den Tabellenblättern). Wenn es Sonderregeln für Selbstständige gibt, werden diese erläutert, in den übrigen Fällen kann in aller Regel davon ausgegangen werden, dass die Bestimmungen für Angestellte und Selbstständige die gleichen sind. Schließlich gelten die Ausführungen, wenn es nicht ausdrücklich anders beschrieben ist, nur für Personalfahrzeuge.

D.2. Struktur und wichtigste Ergebnisse der Untersuchung

Wie nicht anders zu erwarten, bieten die vielen hier untersuchten nationalen Regelungen ein ebenso buntes Bild wie in anderen Regelungsbereichen, die nicht durch einheitliche EU-Richtlinien oder aus anderen Gründen stärker harmonisiert sind.¹¹¹ Bei der Mehrwertsteuer gibt es beispielsweise für EU-Staaten eine festgelegte Untergrenze von 15%, wenn auch mit zahlrei-

¹⁰⁹ Malta und Zypern wurden mangels Daten und Relevanz nicht untersucht.

¹¹⁰ PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries
PricewaterhouseCoopers, 2008: International Fleet Guide – Car Taxation in Western Europe
PricewaterhouseCoopers, 2009: International Fleet Guide – Car Taxation in Eastern Europe

¹¹¹ Es werden zwar zwei ursprünglich angelsächsische Besteuerungsmodelle erläutert, aber die Gemeinsamkeiten des amerikanischen mit dem britischen Modell halten sich sehr in Grenzen. Schweden steht beispielhaft für die Regelungen im skandinavischen und nordeuropäischen Raum. In Südeuropa gibt es, abgesehen von stellenweise ernsthaften Problemen mit der Transparenz von Regelungen, kaum Gemeinsamkeiten. In Osteuropa sind die Besteuerungsmodelle noch starken Entwicklungen unterworfen, weisen aber eine gewisse Konvergenz darin auf. In manchen Fällen, wie in Litauen beim geldwerten Vorteil der Privatnutzung von Firmenfahrzeugen, sind Regelungen noch nicht rechtskräftig und werden überhaupt erst noch entwickelt.

chen Ausnahmen.¹¹² Bei der Besteuerung von Firmen- und Dienstfahrzeugen¹¹³ gibt es hingegen keine vergleichbaren Rahmenregeln. Diese Abwesenheit harmonisierter und anspruchsvoller europäischer Regeln hat bereits dazu geführt, dass Unternehmen wie Siemens dazu übergegangen sind, Regulierungen auf Unternehmensebene einzuführen, damit Mitarbeiter einen Anreiz haben sparsame Firmenfahrzeuge bzw. öffentliche Verkehrsmittel zu nutzen.¹¹⁴

Neben den speziellen Regelungen zur Firmen- und Dienstwagenbesteuerung sind auch die allgemeinen Besteuerungsregeln für Kraftfahrzeuge von Bedeutung (Kraftfahrzeug-, Zulassungs- und Kraftstoffsteuern). Auch diese sind in den Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich. Obwohl auch dies aus ökologischer und ökonomischer Sicht bedenklich ist, sind diese Regeln nicht Gegenstand dieser Studie.

Die Verabschiedung der EU-Energiesteuerrichtlinie ("Richtlinie zur stärkeren Harmonisierung der Energiebesteuerung innerhalb der EU") am 27.10.2003 war ein wichtiger Schritt in Richtung einer EU-weiten Harmonisierung der Energiebesteuerung. Nach mehr als zehnjährigen Verhandlungen war es damit gelungen, Mindeststeuersätze für alle Energieprodukte im gesamten EU-Raum festzulegen. Die Richtlinie trat mit Übergangsfristen am 1. Januar 2004 in Kraft. Seitdem gab es verschiedene Anläufe zu ihrer Verbesserung. Zur Zeit wird ein Entwurf zur Weiterentwicklung der Energiesteuerrichtlinie diskutiert, in dem eine Differenzierung der Steuersätze zwischen CO₂-Anteil fossiler Brennstoffe und dem Energieverbrauch enthalten ist.¹¹⁵ So könnte mit der einen Komponente die Umweltwirkung und mit der anderen der Energieverbrauch beeinflusst werden. Vorangetrieben wird dieser Vorschlag insbesondere von Schweden und Frankreich.

Im Bereich der Besteuerung von Personenkraftwagen hat die Europäische Kommission schon 2005 einen Vorschlag für einen neuen rechtlichen Rahmen vorgelegt. Da auch dieser Vorschlag unter das Einstimmigkeitsprinzip in Steuerfragen fällt und die Mitgliedstaaten an ihrer bestehenden Besteuerung festhalten oder sich zumindest von der EU-Kommission keine Vorgaben machen lassen wollen, ist auch hier eine Einigung sehr schwierig. Die Richtlinie zur Besteuerung von Personenkraftwagen liegt daher derzeit auf Eis.¹¹⁶ Vor dem Hintergrund zunehmender inter-

¹¹² Die MwSt-Systemrichtlinie 2006/112/EC vom 28. November 2006 (Amtsblatt L 347, 11.12.2006, S.1) beschreibt in ihren Artikeln 93 bis 130 sowie den Anhängen III und IV den rechtlichen Rahmen für die Anwendung von Mehrwertsteuersätzen in den Mitgliedstaaten: Die Lieferungen von Gütern und die Erbringung von Dienstleistungen unterliegen grundsätzlich einem Normalsteuersatz von mindestens 15%; die Mitgliedstaaten können einen oder zwei ermäßigte Steuersätze von mindestens 5% auf Güter und Dienstleistungen, die auf einer abschließenden Liste aufgeführt sind, anwenden; unter bestimmten Bedingungen können sie auch einen ermäßigten Satz auf bestimmte arbeitsintensive Dienstleistungen anwenden (Anhang IV). Diese einfachen Regeln werden jedoch durch eine Vielzahl von Ausnahmeregelungen verkompliziert, die bestimmten Mitgliedstaaten, mitunter der Mehrzahl, gewährt wurden. Weitere Informationen:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/rates/index_de.htm

¹¹³ Wir verwenden den Begriff Firmenwagen für alle von Firmen und anderen Institutionen gehaltenen Fahrzeuge. Firmenwagen, die auch privat genutzt werden können, nennen wir Dienstwagen. Nur dienstlich nutzbare Firmenwagen nennen wir Firmenwagen ohne Privatnutzung oder reine Funktionsfahrzeuge.

¹¹⁴ <http://www.spiegel.de/wirtschaft/0,1518,601771,00.html>

¹¹⁵ Energieproduktionsanlagen, die bereits dem Emissionshandel unterliegen, werden bei den bisherigen Entwürfen und Diskussionen von der Anwendung der CO₂-Komponente ausgeschlossen. Umweltlobbyisten sind dagegen.

Letzter Entwurf der Richtlinie:

<http://www.foes.de/pdf/Energy%20Taxation%20Interservice%20proposal2%20%282%29.pdf>

¹¹⁶ <http://www.europarl.europa.eu/oeil/FindByProcnum.do?lang=2&procnum=CNS/2005/0130>

ner Verflechtungen der europäischen Wirtschaft und der Tatsache dass „the number of measures taken is still growing“, wäre eine Harmonisierung sowohl der Energie- als auch Kfz-Besteuerung für die Wirtschaft in Europa überaus wünschenswert.¹¹⁷ In der aktuellen Situation haben die Europäischen Mitgliedstaaten den Anreiz, ihre Unternehmen und Einwohner/-innen durch besonders großzügige Regelungen in diesem Bereich zu begünstigen. Die dadurch verursachte Tendenz eines „Raise to the bottom“ bei der Besteuerung allgemein von Energie und Kraftfahrzeugen wie auch speziell bei Dienst- und Firmenfahrzeugen ist nicht nur schlecht für die Steuerzahler, die am Ende für die subventionsähnlichen Steuertatbestände aufkommen, sondern häufig auch schlecht für die Umwelt. Die Anreizwirkungen von Energie- und Kfz-Steuern sind allerdings nicht Gegenstand dieser Arbeit, sondern im Folgenden stehen die Regelungen bezüglich der Absetzbarkeit der Anschaffungs- und Betriebskosten sowie bezüglich der Versteuerung der geldwerten Vorteile bei Privatnutzung eines Dienstwagens im Mittelpunkt.

Eine unbegrenzte Absetzbarkeit bei Anschaffungskosten führt zum Anreiz möglichst teure – und damit emissionsintensive – Fahrzeuge zu kaufen. Bei der unbegrenzten Absetzbarkeit von Betriebskosten gibt es zu geringe Anreize, treibstoffsparend zu fahren. Es handelt sich also darum, ein schlummerndes Potential auszuschöpfen. Die Energieeffizienz im Verkehrssektor könnte sowohl durch Verhaltensänderungen bei den Fahrzeugnutzern als auch langfristig bei den Fahrzeugherstellern deutlich erhöht werden.

Bisher sparen deutsche Unternehmen trotz des Konjunkturtiefs kaum bei den Firmenwagen. Aus einer Umfrage des "Corporate Vehicle Observatory" (CVO) geht hervor:¹¹⁸

„69% der 300 befragten Unternehmen in Deutschland wollen keine Änderungen an ihrer Firmenwagenpolitik vornehmen. Auch an den Vorgaben für mögliche Fahrzeugklassen, -typen, Motorisierungen oder Ausstattungen würden keine Abstriche gemacht, heißt es in der Studie "Barometer 2009", die im Auftrag des Fuhrparkunternehmens Arval, einer Tochter der Großbank BNP Paribas, erstellt worden war.“

Dafür waren im ersten Quartal des Jahres 2009 300 Mitarbeiter befragt worden, die für den Fuhrpark ihres Unternehmens verantwortlich sind. Die weitgehend fehlenden Anreize für mehr Energieeffizienz und Klimaschutz führen dazu, dass die oben genannten Potentiale weitgehend ungenutzt bleiben.

Die Kfz-Steuer kann von den Unternehmen in aller Regel als Betriebsausgabe abgesetzt werden.¹¹⁹ Es gibt also drei wichtige Hebel bei der Gestaltung der nationalen Firmenwagenbesteuerung, die in den folgenden drei Teilabschnitten behandelt werden.

D.2.1. Regelungen zur Begrenzung des Kaufpreises und/oder zur Begrenzung der jährlichen steuerlichen Absetzbarkeit der Anschaffungskosten über Abschreibungen

Grundsätzlich kommen hier in Betracht:

¹¹⁷ PricewaterhouseCoopers, 2008: International Fleet Guide – Car Taxation in Western Europe, S. 22.

¹¹⁸ Süddeutsche Zeitung, Nr.146, Montag, den 29. Juni 2009, Seite 17.

¹¹⁹ Einzige Ausnahme bei den untersuchten Fällen: In der Türkei ist die Kfz-Steuer nicht absetzbar.

- **Ausschließende Obergrenze** des Kaufpreises, d.h. Fahrzeuge oberhalb eines Wertes werden überhaupt nicht als Firmenwagen anerkannt.
- **Absolute Begrenzung** der Absetzbarkeit für Abnutzung (AfA)/Kaufpreis, d.h. die über die Grenze hinaus gehenden Beträge können überhaupt nicht abgesetzt werden. Hat ein Land sowohl eine Obergrenze für die Absetzbarkeit des Kaufpreises als auch eine feste AfA-Dauer festgelegt, ergibt sich daraus auch eine Begrenzung des jährlichen Absetzungsbetrags bzw. der jährlichen steuerlichen Abschreibung.¹²⁰
- **Einschränkende Begrenzung** der Absetzbarkeit für Abnutzung (AfA)/Kaufpreis. Die Begrenzung der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten kann weiter unterteilt werden in feste und einschränkende Begrenzungen. Bei einschränkenden Begrenzungen können die über die Grenze hinaus gehenden Beträge nur zum Teil abgesetzt werden.
- Regelungen, bei denen die jährliche AfA von **Emissionswerten** abhängig gemacht wird.

Das letztgenannte Element findet man bisher in Belgien, Frankreich, Großbritannien und Irland, allerdings oft in sehr unterentwickelter Form. **Die anspruchsvollsten Regelungen mit den differenziertesten Anreizen findet man unter diesen Ländern in Belgien, das durchaus als Vorbild für die anderen Länder gelten kann.** Maximal können dort von den Anschaffungskosten bei Dieselfahrzeugen mit weniger als 105 g CO₂/km 90% abgesetzt werden, bei Benzinern dürfen es für die 90% 120 g CO₂/km sein. Gefolgt wird Belgien von **Irland**, wo mit drei Emissionsstufen zwischen 155 und 190 g CO₂/km weniger anspruchsvolle Regelungen gelten. In **Großbritannien und Frankreich** besteht die Differenzierung nach CO₂ nur aus zwei Stufen, die noch dazu nicht sonderlich anspruchsvoll sind (F: über 200 g CO₂/km; GB: über 160 g CO₂/km). Jedoch muss hinzugefügt werden, dass Frankreich mit 18.300 Euro eine recht strenge Obergrenze für die Absetzbarkeit des Kaufpreises hat. Und in Großbritannien können bei Fahrzeugen mit mehr als 160 g CO₂/km nur noch 10% der Anschaffungskosten jährlich degressiv abgesetzt werden. Das führt bei betroffenen Fahrzeugen zu einer deutlich reduzierten Absetzbarkeit. Eine ausschließende Obergrenze für die Anerkennung eines Fahrzeugs als Firmenwagen gibt es nur in **Lettland**, wo Fahrzeuge, die mehr als 25.424 Lats (36.600 Euro) kosten und nicht mehr als 8 Sitze (ohne Fahrersitz) haben, nicht als Firmenwagen anerkannt werden. Für sie können keine Kosten abgesetzt werden. **Die Schweiz bildet insofern einen Sonderfall, als dass sie bei „Luxus“-Dienstwagen nur eine Teilabsetzung der Anschaffungskosten erlaubt.** Die genauen Grenzbeträge werden auf Ebene der Kantone für jeden Einzelfall, in der diese Regelung zur Anwendung kommt, festgelegt. Durch die Bindung an die geschäftsmäßige Erforderlichkeit, variiert diese Grenzsetzung jedoch stark von Einzelfall zu Einzelfall. In den bisher im Kanton Thurgau entschiedenen Fällen wurden die überschüssigen Beträge dem Unternehmen

¹²⁰ Als Abschreibung wird der Wertverlust von Unternehmensvermögen (Anlagevermögen und Umlaufvermögen) bezeichnet. Dabei kann der Wertverlust durch allgemeine Gründe wie Alterung und Verschleiß oder durch spezielle Gründe wie einen Unfallschaden oder Preisverfall veranlasst sein. Die Abschreibung wird meist aus betriebswirtschaftlicher Sicht ermittelt und – unter Beachtung handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Besonderheiten – als Aufwand in der Gewinnermittlung berücksichtigt.

Der steuerrechtlich zu ermittelnde und als Betriebsausgabe abzugsfähige Wertverlust wird Absetzung für Abnutzung (AfA) genannt und unterliegt anderen Regelungen als die betriebswirtschaftlichen Abschreibungen.

zum deklarierten Unternehmensgewinn in den Folgejahren aufgerechnet.¹²¹ Damit hat sich das zu versteuernde Einkommen des Unternehmens in den Folgejahren erhöht. Also ist die Begrenzung den „einschränkenden Begrenzungen“ hinzuzurechnen. Großbritannien ist das einzige Land, das bis vor kurzem nicht nur den Kaufpreis begrenzte, sondern auch für die jährliche AfA eine feste Obergrenze festgelegt hatte. Diese Regelung ist jedoch seit April 2009 nicht mehr gültig, die Obergrenzen wurden abgeschafft.

Die USA haben als einziges Land nur Begrenzungen für die jährlichen Abschreibungen festgelegt, ohne die AfA-Dauer zu begrenzen. Diese verringern sich stufenweise bis zum vierten Abschreibungsjahr und bleiben dann gleich niedrig für alle Folgejahre. Zwar kann bei der geltenden Regelung in jedem Fall der gesamte Kaufpreis abgesetzt werden; je teurer das Fahrzeug jedoch ist, desto länger muss das Unternehmen warten bis es vollständig abgesetzt ist.

Eine der härtesten Regelungen besteht in Estland, wo die Absetzbarkeit ausgeschlossen wird, sobald ein Fahrzeug auch privat genutzt wird.

Österreich bildet insofern einen Sonderfall, als dass bei Betriebs- und Anschaffungskosten zusammengenommen nicht mehr als 40.000 Euro abgesetzt werden können. D. h. das Ausmaß der Absetzbarkeit von Betriebskosten orientiert sich indirekt am Preis des Fahrzeugs. Eine ähnliche Regelung gilt in Irland. Das einzige Land, das die Absetzbarkeit der Anschaffungskosten eines Firmenfahrzeugs an den Hubraum knüpft, ist Griechenland. Insgesamt ist ein Trend weg von fixen Obergrenzen und hin zu Modellen zu verzeichnen, welche das Ausmaß der Absetzbarkeit (oder der Besteuerungspflicht beim geldwerten Vorteil der Privatnutzung) von den Fahrzeugemissionen abhängig machen.

Die AfA für den Kaufpreis ist häufig auf Basis degressiver Abschreibungen vorgeschrieben, z. B. in Großbritannien, Portugal, Schweden; aber auch in der Schweiz kann diese Methode gewählt werden. Das bedeutet, dass im ersten Jahr ein festgelegter Prozentsatz des Kaufpreises und in den folgenden Jahren nur noch ein Prozentsatz von der übrig gebliebenen Summe abgesetzt werden kann.

¹²¹ Bei einem Porsche, der CHF 79.000 gekostet hatte, wurden dem Unternehmensgewinn in den Folgejahren CHF 70.000 hinzugerechnet. Bei einem Mercedes, der CHF 203.000 gekostet hatte, wurden dem Unternehmensgewinn in den Folgejahren CHF 123.000 hinzugerechnet. Vgl.: Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Thurgau vom 3. November 2000

Tabelle 11: Obergrenzen des Kaufpreises bei der Absetzbarkeit der Abnutzungskosten

Land	Obergrenze in Euro
Frankreich (Absolute Begrenzung)	18.300/ 9.000 ¹⁾
Irland (Absolute Begrenzung)	24.000
Italien (Absolute Begrenzung)	18.076 /25.823 ²⁾
Lettland (Ausschließende Begrenzung)	36.600
Österreich (Absolute Begrenzung für die Summe aus Kaufpreis und Betriebskosten)	40.000
Polen (Absolute Begrenzung)	20.000
Portugal (Absolute Begrenzung)	30.000
Schweiz (Einschränkende Begrenzung)	Luxus ³⁾
<p>1) 9.000 Euro für Autos mit mehr als 200 g CO₂/ km, die seit Juni 2004 in Verkehr gebracht und seit 2006 benutzt wurden.</p> <p>2) Bei Firmenwagen für „Business Agents“ sind es 25.822,84 Euro.</p> <p>3) Keine Absetzbarkeit von Kosten für Kfz, die sich nicht für den Geschäftszwecke eignen oder die über den Preis eines Mittelklassewagens hinausgehen; genaue Grenzen setzen Kantone fest</p>	

Bei der überwiegenden Mehrheit dieser Länder handelt es sich um absolute Obergrenzen, d. h. mehr kann für ein Fahrzeug nicht abgesetzt werden. Lettland ist das einzige Land, bei dem es sich um eine ausschließende Begrenzung handelt. Als Luxusfahrzeuge gelten Fahrzeuge, die nicht mehr als 8 Sitze (ohne Fahrersitz) haben und mehr als 25.424 Lats (36.600 Euro) kosten. Für sie können keine Kosten abgesetzt werden. Die Schweiz ist das einzige Land, in dem man eine einschränkende Begrenzung vorfindet. In der Tschechischen Republik galt für Fahrzeuge, welche bis zum 31. Dezember 2007 gekauft wurden eine gesetzlich definierte Obergrenze des Kaufpreises bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten eines Firmenfahrzeugs von CZK 1,5 Mio (ca. 55.000 Euro). Diese Regelung besteht heute nicht mehr.

Die detaillierte Übersicht über internationale Regelungen zur Absetzbarkeit von Anschaffungskosten von Firmenfahrzeugen ergibt ein vielfältiges Bild verschiedener Regelungen. Hier werden ausgewählte Länder dargestellt, deren Regelungen aus ökologischer und ökonomischer Hinsicht besonders bemerkenswert erscheinen:

- **Belgien:** Fünf Emissionsstufen; Absetzbarkeit von 60-90%
 - 90% bei Dieselfahrzeugen mit weniger als 105 g CO₂/km und bei Benzinern mit weniger als 120 g CO₂/km.
 - 60% bei Dieselfahrzeugen mit mehr als 175 g CO₂/km und bei Benzinern mit mehr als 190 g CO₂/km.

Bei den dazwischen liegenden Stufen entsprechen 10 g CO₂/km je einem Schritt von 5% bzw. 10%.
- **Irland:** Drei Emissionsstufen für ab 1. Juli 2008 angeschaffte Kfz

- 100% Absetzbarkeit für Fahrzeuge mit Emissionen unter 155 g CO₂/km.
- 50% Absetzbarkeit für Fahrzeuge mit Emissionen zwischen 155 und 190 g CO₂/km.
- 0% Absetzbarkeit für Fahrzeuge mit Emissionen über 190 g CO₂/km.

Diese Prozentwerte verringern den Maximalbetrag für die Absetzung von 24.000 Euro.

- **Frankreich:** Zwei Emissionsstufen und Sonderregeln
 - Differenzierte Obergrenze der Absetzbarkeit in zwei Stufen: 18.300 Euro bzw. 9.900 Euro für Autos mit mehr als 200 g CO₂/km.
 - Ausnahmeregelung für „Grüne Autos“ (Elektro-, Gas- oder LPG-Fahrzeuge); ihre Anschaffungskosten können im ersten Jahr voll abgeschrieben werden.
 - Jährlich zu entrichtende Dienst-/Firmenwagensteuer gestaffelt nach Pferdestärken für alte Autos und nach CO₂-Emissionen bei neueren Autos.
- **Großbritannien:** Drei Emissionsstufen
 - Volle Absetzbarkeit im ersten Jahr für Fahrzeuge mit Emissionen unter 110 g CO₂/km.
 - Degressive Abschreibung mit 20% pro Jahr für Fahrzeuge mit Emissionen zwischen 111-160 g CO₂/km.
 - Degressive Abschreibung mit 10% pro Jahr für Fahrzeuge mit Emissionen über 160 g CO₂/km.
- **Österreich:**

Österreich bildet insofern einen Sonderfall, als dass bei Betriebs- und Anschaffungskosten zusammengenommen nicht mehr als 40.000 Euro abgesetzt werden können. D. h. das Ausmaß der Absetzbarkeit von Betriebskosten orientiert sich indirekt am Preis des Fahrzeugs.

Tabelle 12 gibt Aufschluss über die zwei Fahrzeuge, welche in den folgenden Beispielrechnungen für mögliche Absetzungsvarianten des Kaufpreises von Firmenfahrzeugen in ausgewählten Ländern als Grundlage dienen. Es wurden Fahrzeugmodelle zugrunde gelegt, welche häufig als Dienstwagen in Deutschland zugelassen werden.¹²²

¹²² KBA: Neuzulassungen von Personenkraftwagen im April 2009 nach Marken und Modellreihen. Die 50 häufigsten Modellreihen des Monats.
http://www.kba.de/cln_007/nn_191078/DE/Statistik/Fahrzeuge/Neuzulassungen/MonatlicheNeuzulassungen/200904GV1monatlich/200904__n_top50_teil1_tabelle.html
BMW 3ER
Anzahl April 2009: 7.478
Darunter gewerbliche Halter Anteil: 61,2 %
VW Golf, Jetta
Anzahl April 2009: 32.505
Darunter gewerbliche Halter Anteil: 31,2 %
Jetta Technische Daten:
http://www.volkswagen.de/vwcms/master_public/virtualmaster/de3/modelle/jetta/zahlen___fakten/technische_daten.detail.1.4.html
Jetta Technik und Preise Gültig für das Modelljahr 2010:
http://www.volkswagen.de/etc/medialib/vwcms/virtualmaster/de/Models/jetta/media.Par.0037.File.pdf/technik-preise_jetta.pdf
Preisliste BMW 3er Limousine :
http://www.bmw.de/de/de/newvehicles/3series/sedan/2008/allfacts/prices_service/prices.html

Tabelle 12: Kerndaten der Beispielfahrzeuge

Modell	VW Jetta	BMW 3ER Limousine
Listenpreis in D in Euro	27.675,-	38.067,-
CO₂ Emissionen	143 g CO ₂ /km	177 g CO ₂ /km
Hubraum	1968 cm ³	2993 cm ³

Tabelle 13 und Tabelle 14 zeigen beispielhaft für ausgewählte Länder wie sich die Absatzströme im Zeitverlauf über acht Jahre entwickeln. Wurde bei einem Beispiel degressiv und linear gerechnet, ist dies mit einem D und einem L gekennzeichnet:

Tabelle 13: Absetzung der Anschaffungskosten im Zeitverlauf in Euro - VW Jetta

Summe	Land	1. Jahr	2. Jahr	3. Jahr	4. Jahr	5. Jahr	6. Jahr	7. Jahr	8. Jahr
27.675	Bulgarien	6.919	6.919	6.919	6.919	-	-	-	-
24.904,38	Dänemark	6.919	5.189	3.892	2.919	2.189	1.642	1.231	924
27.675	Deutschland	4.613	4.613	4.613	4.613	4.613	4.613	-	-
21.834,82	Finnland	6.919	4.151	3.321	1.993	1.694	1.494	1.224	1.040
23.031,91	Großbritannien	5.535	4.428	3.542	2.834	2.267	1.814	1.451	1.161
24.000	Irland	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000
27.675	Luxemburg	4.613	4.613	4.613	4.613	4.613	4.613	-	-
23.031,91	Norwegen	5.535	4.428	3.542	2.834	2.267	1.814	1.451	1.161
27.675,04	Österreich	3.459	3.459	3.459	3.459	3.459	3.459	3.459	3.459
20.000	Polen	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000	-	-	-
27.675	Portugal	6.919	6.919	6.919	6.919	-	-	-	-
27.675	Rumänien ¹²³	6.919	6.919	6.919	6.919	-	-	-	-
		4.613	4.613	4.613	4.613	4.613	4.613	-	-
27.675	Schweden	L: 5.535	L: 5.535	L: 5.535	L: 5.535	L: 5.535	-	-	-
		D: 8.303	D: 5.812	D: 4.068	D: 2.848	D: 1.993	D: 1.395	D: 976,78	D: 683,75
27.675	Schweiz ¹²⁴	L: 5.535	L: 5.535	L: 5.535	L: 5.535	L: 5.535	-	-	-
		D: 12.454	D: 6.850	D: 3.767	D: 2.073	D: 1.139	D: 627	D: 345	D: 190
27.675	Slowakei	6.919	6.919	6.919	6.919	-	-	-	-
27.675	Slowenien	5.535	5.535	5.535	5.535	5.535	-	-	-
27.675	Tschechische Republik	5.535	5.535	5.535	5.535	5.535	-	-	-
27.675	Türkei	5.535	5.535	5.535	5.535	5.535	-	-	-

¹²³ Mit 3 und 8 Jahren Abschreibung gerechnet.

¹²⁴ Linear mit 20% p.a. und degressiv mit 45% p.a. gerechnet.

Summe	Land	1. Jahr	2. Jahr	3. Jahr	4. Jahr	5. Jahr	6. Jahr	7. Jahr	8. Jahr
27.675	Bulgarien	6.919	6.919	6.919	6.919	-	-	-	-
24.904,38	Dänemark	6.919	5.189	3.892	2.919	2.189	1.642	1.231	924
27.675	Deutschland	4.613	4.613	4.613	4.613	4.613	4.613	-	-
21.834,82	Finnland	6.919	4.151	3.321	1.993	1.694	1.494	1.224	1.040
23.031,91	Großbritannien	5.535	4.428	3.542	2.834	2.267	1.814	1.451	1.161
24.000	Irland	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000
27.675	Luxemburg	4.613	4.613	4.613	4.613	4.613	4.613	-	-
23.031,91	Norwegen	5.535	4.428	3.542	2.834	2.267	1.814	1.451	1.161
27.675,04	Österreich	3.459	3.459	3.459	3.459	3.459	3.459	3.459	3.459
20.000	Polen	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000	-	-	-
27.675	Portugal	6.919	6.919	6.919	6.919	-	-	-	-
27.675	Ungarn	5.535	5.535	5.535	5.535	5.535	-	-	-
19.619	USA	7.824	3.426	2.034	1.267	1.267	1.267	1.267	1.267

Tabelle 14: Absetzung der Anschaffungskosten im Zeitverlauf in Euro - BMW 3er Limousine

Summe	Land	1. Jahr	2. Jahr	3. Jahr	4. Jahr	5. Jahr	6. Jahr	7. Jahr	8. Jahr
38.067	Bulgarien	9.517	9.517	9.517	9.517	-	-	-	-
34.251	Dänemark	9.517	7.138	5.354	4.015	3.011	2.258	1.694	1.265
38.067	Deutschland	6.345	6.345	6.345	6.345	6.345	6.345	-	-
25.391,23	Finnland	9.517	5.710	4.568	2.741	2.330	1.980	1.683	1.431
21.680,40	Großbritannien	3.807	3.426	3.083	2.775	2.498	2.248	2.023	1.821
12.000	Irland	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500
38.067	Luxemburg	6.345	6.345	6.345	6.345	6.345	6.345	-	-
31.680,48	Norwegen	7.614	6.091	4.873	3.898	3.118	2.495	1.996	1.597
38.067	Österreich	4.758	4.758	4.758	4.758	4.758	4.758	4.758	4.758
20.000	Polen	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000	-	-	-
30.000	Portugal	7.500	7.500	7.500	7.500	-	-	-	-
38.067	Rumänien ¹²⁵	9.517	9.517	9.517	9.517	-	-	-	-
		6.345	6.345	6.345	6.345	6.345	6.345	-	-
38.067	Schweden	L: 7.613	L: 7.613	L: 7.613	L: 7.613	L: 7.613	-	-	-
		D: 11.420	D: 7.994	D: 5.596	D: 3.917	D: 2.742	D: 1.919	D: 1.344	D: 940
38.067	Schweiz ¹²⁶	L: 7.613	L: 7.613	L: 7.613	L: 7.613	L: 7.613	-	-	-
		D: 17.130	D: 9.422	D: 5.182	D: 2.850	D: 1.568	D: 862	D: 474	D: 260
38.067	Slowakei	9.517	9.517	9.517	9.517	-	-	-	-
38.067	Slowenien	7.613	7.613	7.613	7.613	7.613	-	-	-

¹²⁵ Mit 4 und 6 Jahren Abschreibung gerechnet.

¹²⁶ Linear mit 20% p.a. und degressiv mit 45% p.a. gerechnet.

Summe	Land	1. Jahr	2. Jahr	3. Jahr	4. Jahr	5. Jahr	6. Jahr	7. Jahr	8. Jahr
38.067	Tschechische Republik	7.613	7.613	7.613	7.613	7.613	-	-	-
38.067	Türkei	7.613	7.613	7.613	7.613	7.613	-	-	-
38.067	Ungarn	7.613	7.613	7.613	7.613	7.613	-	-	-
19.619	USA	7.824	3.426	2.034	1.267	1.267	1.267	1.267	1.267

D.2.2. Regelungen zur Begrenzung der Absetzbarkeit der laufenden Betriebskosten

Unter Betriebskosten sind grundsätzlich alle laufenden Kosten, wie Treibstoff-, Ersatzteil-, Wartungs-, Aufbewahrungs-/Schutzkosten, Reparaturkosten, andere Dienstleistungskosten, nicht erstattungsfähige Steuern und Versicherungskosten zu verstehen. Die einzige Kostenstelle, die bei unserer Verwendung des Begriffs Betriebskosten per se ausgeschlossen wird ist die AfA. In Fällen, in denen nationale Regelungen dies anders definieren, wird ausdrücklich darauf hingewiesen. Natürlich haben die behandelten Länder untereinander abweichende Regelungen darüber, welche Kosten bei der Absetzung der Betriebskosten im Detail gelten gemacht werden können. Für eine politische Regulierung wäre aus ökologischer Sicht der Treibstoffverbrauch ein guter Ansatzpunkt, da er mit den CO₂-Emissionen korreliert.

Auch hier ergibt sich ein heterogenes Gesamtbild. In den meisten Ländern sind die Betriebskosten von Firmenfahrzeugen – wenn auch bisweilen unter diversen Bedingungen¹²⁷ – voll absetzbar. In weiteren Ländern, darunter Belgien, Griechenland, Großbritannien, Frankreich, Irland, Luxemburg, Österreich, Polen, Tschechische Republik und die Türkei, sind sie nur begrenzt absetzbar. Die Begrenzungen enthalten im Überblick:

- **Kilometerpauschalen** in Geldbeträgen einer Währung,
- Begrenzungen der Absetzbarkeit der gesamten jährlichen Betriebskosten in **Prozentpauschalen für verschiedene CO₂-Stufen oder Branchen**,
- **Qualitative Begrenzungen** für einzelne Kostenarten (z. B. Reparatur-, Wartung, Treibstoff, Versicherung) oder Nutzungsarten (i. d. R. privat vs. dienstlich),
- Begrenzungen, die durch eine **gemeinsame Obergrenze für Betriebskosten und den Kaufpreis** definiert sind.
- Schließlich gibt es noch eine Reihe weitere Modelle, die sich **als Spezialmodelle** bezeichnen lassen. Dies können verschiedenste Formen von Mischmodellen sein, bei denen einzelne Werte pauschal angenommen werden und mit einer gesetzlich festgelegten Formel mit realen, auf ein bestimmtes Fahrzeug oder Fahrverhalten bezogenen, Werten verrechnet werden.

Die Spezialmodelle enthalten z. B. jährliche Pauschalbeträge, die gemeinsam für Anschaffungs- und Betriebskosten gelten und als Faktoren in die Berechnung der jährlichen Absetzung einfließen, bei der der Quotient aus Kaufpreis und Kaufpreisobergrenze zusätzlich zu CO₂-Stufen Be-

¹²⁷ In der Schweiz, in Bulgarien und in Estland ist beispielsweise die rein dienstliche Nutzung des Fahrzeugs eine Bedingung für die volle Absetzbarkeit. Die Schweiz erlaubt auch die separate Absetzung des dienstlichen Kostenanteils. In Italien dagegen können die Kosten der privaten Nutzung voll abgesetzt werden, die Kosten der dienstlichen Nutzung jedoch nur zum Teil.

rücksichtigung findet. Eine derartige Regelung gilt derzeit in Irland. Dieses Modell hat zur Folge, dass die maximale Absetzbarkeit von 3.000 Euro der Anschaffungskosten über 8 Jahre (also insgesamt 24.000 Euro), sowie von 2.000 Euro der Betriebskosten pro Jahr nur für Fahrzeuge gewährt wird, die bis zu 24.000 Euro kosten und weniger als 155 g CO₂/km emittieren. Liegen entweder Anschaffungskosten oder CO₂-Emissionen darüber, können nur geringere Beträge abgesetzt werden.

Ein Beispiel für qualitative Begrenzungen bietet die **Tschechische Republik: dort sind die Treibstoffkosten der Privatnutzung von der Absetzbarkeit ausgeschlossen**. In Luxemburg können Betriebskosten für nach dem 1.1.2008 angeschaffte Firmenwagen gar nicht abgesetzt werden, wenn die Emissionen des Fahrzeugs mehr als 190 g CO₂/km betragen. Teilweise gibt es für die Absetzung von Betriebskosten eine Kilometerpauschale wie sie z. B. in den USA gewählt werden kann. In Frankreich gelten verschiedene Kilometerpauschalen für verschiedene Branchen. Darüber hinaus ist Frankreich das einzige Land, das eine nach CO₂-Werten gestaffelte Firmenwagensteuer hat. In der Türkei sind Kfz-Steuern von der Absetzbarkeit ausgeschlossen. Wie bereits oben erwähnt, gibt es **in Österreich eine gemeinsame Obergrenze für die Absetzbarkeit von Anschaffungs- und Betriebskosten** von Firmenfahrzeugen. Dort gilt also eine quantitative Grenze für die Absetzbarkeit der Betriebskosten, die jedoch in Abhängigkeit vom Preis des Fahrzeugs variiert und in den acht Abschreibungsjahren auch gegen Null gehen kann, wenn der Kaufpreis hoch ist und zusammen mit den Betriebskosten die 40.000 Euro erreicht werden.

In Belgien sind **je nach der Höhe der CO₂-Emissionswerte des Fahrzeugs unterschiedliche Prozentsätze der Betriebskosten absetzbar**. Die belgische Regelung hat bei der Absetzbarkeit von Betriebskosten ebenso Vorbildcharakter wie bei der Begrenzung des Kaufpreises. Dort besteht für Unternehmen der Anreiz Treibstoff sparende Fahrzeuge zu kaufen, die nicht allzu teuer sind. Bulgarien dagegen ist ein besonders hervorstechendes Beispiel für die Vielfalt der Regelungen. Dort gibt es keine gesetzliche Begrenzung der Absetzbarkeit laufender Betriebskosten bei rein betrieblicher Nutzung des Fahrzeugs. Bei Abweichungen von der rein betrieblichen Nutzung müssen die Kosten allerdings vom Unternehmen einmalig mit einem Steuersatz von 10% versteuert werden. In Italien gibt es, wie in Großbritannien, ein recht differenziertes Set von Regelungen. Im Gegensatz zum britischen Modell scheint die Zielsetzung in Italien jedoch vielmehr bei gezielten Erleichterungen für bestimmte Interessengruppen oder auch einem möglichst breit gefächerten Belohnungsinstrumentarium für Mitarbeiter zu liegen. Auch die Gewährung der vollen Absetzbarkeit für die Kosten der Privatnutzung bei gleichzeitiger Einschränkung der Absetzbarkeit für die Kosten der dienstlichen Nutzung, gibt es in keinem Land außer in Italien. Es ist mehr als fraglich, ob die Anreizwirkung dieser Regelungen besser ist als einer Abwesenheit der Einschränkung aus ökonomischer und ökologischer Perspektive. Die Regelung scheint auf den ersten Blick nicht dem Italienischen Volk, sondern nur individuellen und unternehmerischen Partikularinteressen in Italien zu dienen.

Die detaillierte Übersicht über internationale Regelungen zur Absetzbarkeit von Betriebskosten von Firmenfahrzeugen ergibt ein vielfältiges Bild verschiedener Regelungen. Im Folgenden werden wiederum ausgewählte Länder kurz dargestellt, deren Regelungen aus ökologischer und ökonomischer Hinsicht besonders bemerkenswert erscheinen:

- **Belgien**
In Belgien sind Betriebskosten gestaffelt nach CO₂-Emissionen zu 60-90% absetzbar. Es gilt dieselbe Tabelle wie bei den Anschaffungskosten. Treibstoffkosten sind immer voll absetzbar.
- **Griechenland**
In Griechenland ist die Absetzbarkeit von 60% der Betriebskosten für Kfz mit einem Hubraum bis 1.600 ccm und von 25% mit größerem Hubraum (gilt nicht für Leihwagen) gegeben.
- **Luxemburg**
In Luxemburg können Betriebskosten für nach dem 1.1.2008 angeschaffte Firmenwagen gar nicht abgesetzt werden, wenn die Emissionen des Fahrzeugs mehr als 190 g CO₂/km betragen.
- **Österreich**
Österreich bildet insofern einen Sonderfall, als dass bei Betriebs- und Anschaffungskosten zusammengenommen nicht mehr als 40.000 Euro abgesetzt werden können. D. h. das Ausmaß der Absetzbarkeit von Betriebskosten orientiert sich indirekt am Preis des Fahrzeugs.
- **Frankreich**
In Frankreich gelten verschiedene Kilometerpauschalen für verschiedene Branchen, die in der Regel eine Teilabsetzung der Betriebskosten erlauben. Leider war es nicht möglich, eine Übersicht über die prozentualen Absetzungspauschalen für verschiedene Branchen zu ermitteln.
- **USA**
In den Vereinigten Staaten kann neben der genauen Ermittlung der Kosten auch eine Methode gewählt werden, bei der eine Kilometerpauschale für den Absetzungsbetrag gilt.

In Deutschland wird bereits mit einer Online Petition beim Bundestag versucht, Reformen in diesem Bereich anzumahnen.¹²⁸ Dies unterstreicht die oben erwähnte Problematik eines legalen „Raise to the Bottom“ in diesem Bereich. Ein europaweiter Mindeststandard wäre sehr wünschenswert, aber auch nationale Alleingänge in diesem Bereich sind nicht ausgeschlossen, um den Einsatz von Steuergeldern zu optimieren und negative externe Effekte auf die Umwelt zu minimieren. Eine Bindung der Absetzbarkeit der Betriebskosten von Firmenfahrzeugen an die Emissionsqualität eines Fahrzeugs erscheint geeignet, die Wirtschaft mit einem Rahmen zu versehen, dessen Anreize Unternehmen zukunftsfähiger machen. Halter fossil betriebener Fahrzeuge hätten ein gesteigertes Interesse daran, die Energieeffizienz ihres Fuhrparks zu erhöhen. Das wiederum würde sich auf die Nachfrage nach energieeffizienten Fahrzeugen und deren Produktion auswirken. Die Bindung der Absetzbarkeit von Betriebskosten von Firmenfahrzeugen an deren CO₂-Emissionen verspräche ein zukunftsweisendes Modell, Emissionen im Verkehrssektor zu verringern und die Schlagkraft der heimischen Wirtschaft mittel- und langfristig zu stärken.

¹²⁸ <https://epetitionen.bundestag.de/index.php?action=petition;sa=details;petition=3942>

D.2.3. Regelungen zur steuerlichen Behandlung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung von Firmenwagen

Wird einem Arbeitnehmer ein Firmenfahrzeug zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt, wird dies in der überwiegenden Mehrzahl der untersuchten Länder als steuerpflichtiger geldwerter Vorteil betrachtet. In manchen Ländern fallen an dieser Stelle neben Lohnsteuern auch Sozialversicherungsabgaben an – in manchen Fällen auch für den Arbeitgeber. Folgende Verfahren werden zur Ermittlung des geldwerten Vorteils genutzt:

- **Preispauschalen:** es wird eine monatliche Prozentpauschale von Marktwert, Listen- oder Kaufpreis bestimmt, die dem zu versteuernden Einkommen des Angestellten hinzugerechnet wird.
- **Kilometerpauschalen:** es wird ein festgelegter Betrag pro Kilometer erhoben oder dem zu versteuernden Einkommen des Angestellten hinzugerechnet. Dabei können entweder die real gefahrenen Kilometer als Grundlage dienen oder aber pauschal zugrunde gelegte Jahreskilometerbeträge.
- **Methode realer Kosten:** geldwerter Vorteil sind die real angefallenen Kosten der Privatnutzung.
- **Staffelung nach CO₂-Werten:** z. B. in Großbritannien variiert der geldwerte Vorteil mit der Höhe der CO₂-Emissionen.
- **Spezialregelungen:** einige Länder nutzen zur Ermittlung des geldwerten Vorteils verschiedenste Berechnungsformeln. Darin können die Abnutzung des Fahrzeugs, das Alter des Fahrzeugs, die Tatsache ob der Arbeitgeber die Kosten übernimmt und viele weitere Kriterien eine Rolle spielen. Auch Mischformen o. g. Typen sind zahlreich.

In Großbritannien ist die Steuerpflicht nach den CO₂-Werten des Fahrzeugs gestaffelt, das zur Verfügung gestellt wird. Nur in Griechenland und Litauen fällt keine Steuerpflicht für die Überlassung eines Firmenfahrzeugs zur Privatnutzung an. In Litauen ist die gesetzliche Grundlage für die Regelung noch in Vorbereitung. In Ungarn wird seit 2009 nicht mehr zwischen dienstlicher und privater Nutzung unterschieden. In manchen Ländern, wie zum Beispiel in Dänemark, entfällt die Steuerpflicht bei der Inanspruchnahme des geldwerten Vorteils wenn der Dienstwagennutzer eine Kompensationszahlung in Höhe des Vorteils an den Arbeitgeber entrichtet. Großbritannien kann hier, wie auch bei den vorangegangenen Regelungspunkten ein aus ökologischer und ökonomischer Sicht sinnvolles Regime attestiert werden. Die britischen Regelungen scheinen alle in eine Richtung zu wirken und sind damit weitestgehend untereinander kohärent. Somit kann Großbritannien durchaus als nachahmenswertes Modell für andere Staaten bezeichnet werden. Dies gilt insbesondere für die Anknüpfung an den Emissionswerten eines Fahrzeugs bei Steuerfragen.

Die vorherrschenden Regelungen zur pauschalen Ermittlung des geldwerten Vorteils auf Basis des Listen-/Kaufpreises sind in aller Regel so niedrig festgelegt, dass die Kosten der Privatnutzung damit nicht vollständig abgedeckt werden. Können diese durch die Regelungen zum geldwerten Vorteil nicht erfassten Kosten jedoch vom Unternehmen als Betriebskosten abgesetzt werden, kann von einem subventionsähnlichen Tatbestand gesprochen werden. Hier profitiert vor allem der Dienstwagennutzer von der Subvention. Es kann jedoch auch für ein Unternehmen

profitabler sein, einen Dienstwagen zur Privatnutzung bereit zu stellen als eine äquivalente Gehaltserhöhung zu beschließen. In Italien, Großbritannien, Slowenien, Schweden und der Tschechischen Republik fließt der Treibstoffverbrauch in die Ermittlung des geldwerten Vorteils mit ein. Länder in denen zwischen Pauschalmethoden und Methoden, bei denen der Treibstoffverbrauch eine Rolle spielt gewählt werden kann sind Belgien, Luxemburg, Frankreich, Finnland, Deutschland und Irland.

Die detaillierte Übersicht über internationale Regelungen zur steuerlichen Behandlung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung von Firmenwagen ergibt ein vielfältiges Bild verschiedener Regelungen. Im Folgenden werden wiederum ausgewählte Länder kurz dargestellt, deren Regelungen aus ökologischer und ökonomischer Hinsicht besonders bemerkenswert erscheinen:

- **Belgien**

Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung wird in Belgien jährlich ermittelt durch die Multiplikation einer von zwei verschiedenen Kilometerpauschalen (5.000 oder 7.500 km; je nachdem ob die Distanz zwischen Wohn- und Arbeitsstätte 25 km überschreitet) mit festgelegten Gebührensätzen je Kilometer. Diese Gebührensätze werden von der belgischen Steuerverwaltung festgelegt und sind umso höher, je größer die Motorleistung ist.

- **Großbritannien**

In Großbritannien ist der geldwerte Vorteil der Privatnutzung an die CO₂-Emissionen des Fahrzeugs gekoppelt. Der zu versteuernde Betrag verringert sich weder wenn man einen Beleg für den dienstlichen Nutzungsanteil erbringt, noch in Abhängigkeit vom Alter des Fahrzeugs. Für Fahrzeuge mit Emissionen bis 120 g CO₂/km ist pro Jahr ein geldwerter Vorteil von 10% des Listenpreises zu versteuern. Der geldwerte Vorteil beträgt bei und unter einem festgelegten Emissionswert 15% des Listenpreises. 2006 betrug dieser Wert 140 g CO₂/km. Im Steuerjahr 2008/2009 betrug der Grenzwert 135 g CO₂/km und ab dem 6. April 2010 wird er auf 130 g CO₂/km gesenkt. Für darüber liegende Fahrzeuge erhöht sich die zu versteuernde Summe stufenweise. Eine zusätzliche Steuer fällt an, wenn der Arbeitgeber kostenlos oder vergünstigt Treibstoff zur Verfügung stellt.

- **Luxemburg**

In vielen Ländern kann, wie in Luxemburg, zwischen einer Pauschalmethode und einer Methode zur Ermittlung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung gewählt werden, bei der die wahren Kosten für Privatfahrten ermittelt und in der Berechnung zugrunde gelegt werden. Häufig sind die Prozentbeträge sehr niedrig angesetzt bei 1% des Listenpreises des Fahrzeugs pro Monat. Nicht so in Luxemburg:

- Marktwert-/Fahrtenbuchmethode: Der Arbeitgeber legt vor dem Hintergrund der wahren Kosten Kilometerpreise fest, die dann mit den Fahrtenbuchkilometern der Privatnutzung multipliziert werden, um den zu versteuernden Wert zu erhalten.
- Pauschalmethode: 1,5% des Kaufpreises (inklusive MwSt) pro Monat sind zu versteuern. Eine innovative Zusatzregelung, wie sie in **Frankreich** angewendet wird, erhöht die Listenpreispauschale um 3%, wenn der Arbeitgeber für die Treibstoffkosten der Privatnutzung aufkommt. Eine derartige Regelung ließe sich leicht übertragen und erscheint ökologisch sowie volks- und betriebswirtschaftlich sinnvoll.

- **Niederlande**

In den Niederlanden beträgt der jährliche geldwerte Vorteil 25% des Listenpreises des Fahrzeugs (inklusive MwSt und Kfz-Steuer). Bei Fahrzeugen, deren CO₂-Emissionen unter 110 g/km liegen (bei Dieselfahrzeugen unter 95 g CO₂/km), sind es nur 14%. Fallen bei der Privatnutzung weniger als 500 km an, ist kein geldwerter Vorteil zu versteuern. Unter der Bedingung, dass die genauen Konditionen im Vorhinein zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer schriftlich vereinbart wurden, kann sich der geldwerte Vorteil durch eine Beteiligung des Arbeitnehmers an den Kosten (z. B. Parkgebühren oder Kilometerpauschalen) verringern.

- **Norwegen**

Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung beträgt bei einem Listenpreis bis 31.200 Euro 30% davon. Bei einem höheren Listenpreis werden von dem darüber liegenden Betrag 20% hinzugerechnet. In besonderen Fällen (z. B. Elektroautos; mehr als 40.000 Dienstkilometer im Jahr; Autos, die vor/in 2004 erstregistriert wurden und schon mehr als 3 Jahre zur Verfügung stehen) werden nur 75% des Listenpreises als Grundlage herangezogen. Treffen zwei der Sonderkriterien gleichzeitig zu, verringert sich dieser Wert auf 56,25%. Kostenbeteiligungen des Fahrzeugnutzers haben dagegen keinen Einfluss auf die Höhe des geldwerten Vorteils.

D.3. Tabellarische Übersicht über die wichtigsten Ergebnisse

Land	Absetzbarkeit Kaufpreis			Absetzbarkeit der Betriebskosten		Versteuerung geldwerter Vorteil	
	Begrenzt	Voll	CO ₂ -Emi	Begrenzt	Voll	Pauschalisiert	Mit umweltorientierter Differenzierung
Belgien	x		x	x ¹²⁹		x	
Bulgarien		x			x	x ¹³⁰	
Dänemark		x			x	x	
Deutschland		x			x	x	
Estland		x ¹³¹			x ¹³²	x	
Finnland		x			x	x	
Frankreich	18.300 / 9.900 ¹³³		x	x ¹³⁴		x	Treibstoff
Griechenland	x		nach ccm	x			
Großbritanni-	x		x		x	x ¹³⁵	CO ₂

¹²⁹ Ebenfalls gestaffelt nach CO₂-Emissionen. Treibstoffkosten bleiben voll absetzbar.

¹³⁰ Wird ein Firmenfahrzeug auch für private Fahrten genutzt, können die Kosten unter bestimmten Bedingungen als geldwerter Vorteil behandelt werden. Die reine Privatnutzung an sich ergibt noch keinen zu versteuernden geldwerten Vorteil.

¹³¹ Voraussetzung für die volle Absetzbarkeit: rein betriebliche Nutzung.

¹³² Voraussetzung für die volle Absetzbarkeit: rein betriebliche Nutzung.

¹³³ 9.000 € für Autos mit mehr als 200 g CO₂/km, die seit Juni 2004 in Verkehr gebracht und seit 2006 benutzt wurden.

¹³⁴ Die Absetzbarkeit der Betriebskosten unterliegt branchenspezifischen Regeln und ist in der Regel begrenzt gegeben.

¹³⁵ Der geldwerte Vorteil ist gestaffelt nach CO₂-Werten.

Land	Absetzbarkeit Kaufpreis			Absetzbarkeit der Betriebskosten		Versteuerung geldwerter Vorteil	
	Begrenzt	Voll	CO ₂ -Emi	Begrenzt	Voll	Pauschalisiert	Mit umweltorientierter Differenzierung
en							
Irland	24.000 ¹³⁶		x	x		x	
Italien	18.076 / 25.823 ¹³⁷			x ¹³⁸	x ¹³⁹	x	Treibstoff
Lettland	36.600			x ¹⁴⁰		x	
Litauen		x ¹⁴¹			x ¹⁴²	, ¹⁴³	
Luxemburg		x		x ¹⁴⁴		x	
Niederlande		x			x	x	CO ₂
Norwegen		x			x	x	Elektroautos
Österreich	40.000 ¹⁴⁵			x		x	
Polen	20.000			x		x	
Portugal	30.000 ¹⁴⁶			x		x ¹⁴⁷	
Rumänien		x			x ¹⁴⁸	x	
Schweden		x			x	x	Treibstoff
Schweiz	x ¹⁴⁹			x ¹⁵⁰		x	
Slowakei		x		x ¹⁵¹		x	

¹³⁶ Für die Anschaffungskosten des Fahrzeugs können Beträge über 24.000 € nicht abgesetzt werden. Dabei gelten drei CO₂-Emissionsstufen.

¹³⁷ Bei Firmenwagen für „Business Agents“ sind es 25.822,84 €. Unterhalb dieser Grenzbeträge sind bei Firmenfahrzeugen von Business-Agents 80% und bei normalen Angestellten 40% absetzbar.

¹³⁸ Der dienstliche Anteil kann nur zu 40% abgesetzt werden.

¹³⁹ Die Kosten der privaten Nutzung können voll abgesetzt werden.

¹⁴⁰ Bei Luxusfahrzeugen entfällt die Absetzbarkeit.

¹⁴¹ Bedingung ist die rein dienstliche Nutzung.

¹⁴² Bedingung ist die rein dienstliche Nutzung.

¹⁴³ Der Gesetzentwurf für eine derartige Regelung ist noch in Vorbereitung.

¹⁴⁴ In Luxemburg können Betriebskosten für nach dem 1.1.2008 angeschaffte Firmenwagen gar nicht abgesetzt werden, wenn die Emissionen des Fahrzeugs mehr als 190 g CO₂/km betragen.

¹⁴⁵ 40.000 € bilden die Obergrenze für die kumulierte Absetzbarkeit von Akquisitions- und Betriebskosten. Abschreibung über 8 Jahre, d. h. Deckelung der Afa und des jährlichen Absatzvolumens für jedes Fahrzeug bei 5000 €.

¹⁴⁶ Gilt für alle Fahrzeuge, auch für private.

¹⁴⁷ Bedingung ist eine schriftliche Vereinbarung über die Nutzung des Fahrzeugs zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber.

¹⁴⁸ Bedingung: nur ein Dienstfahrzeug pro Person.

¹⁴⁹ Der Wert eines entsprechenden Mittelklassewagens ist absetzbar, darüber hinausgehende Summen nicht. Über derartige Fälle entscheiden die Schweizer Kantone grundsätzlich im Einzelfall.

¹⁵⁰ Der Privatanteil ist nicht absetzbar.

Land	Absetzbarkeit Kaufpreis			Absetzbarkeit der Betriebskosten		Versteuerung geldwerter Vorteil	
	Begrenzt	Voll	CO ₂ -Emi	Begrenzt	Voll	Pauschalisiert	Mit umweltorientierter Differenzierung
Slowenien		x			x	x	Treibstoff
Spanien		x			x	x	
Tschechische Republik		x ¹⁵²		x ¹⁵³		x	Treibstoff
Türkei		x ¹⁵⁴		x ¹⁵⁵		x	
Ungarn		x			x	x	
USA		x ¹⁵⁶		x ¹⁵⁷		x	

¹⁵¹ Die Absetzbarkeit laufender Betriebskosten beschränkt sich auf die Kfz-Steuer sowie auf Leasingkosten (Vertrags-, Zoll oder technische Kosten).

¹⁵² Für Fahrzeuge, welche bis zum 31. Dezember 2007 gekauft wurden, galt eine gesetzlich definierte Obergrenze des Kaufpreises bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten eines Firmenfahrzeugs bei CZK 1,5 Mio (ca. 55.000 €).

¹⁵³ Treibstoffkosten der Privatnutzung sind nicht absetzbar.

¹⁵⁴ Bedingung: rein geschäftliche Nutzung.

¹⁵⁵ Kfz-Steuer ist nicht absetzbar.

¹⁵⁶ In den USA ist die jährliche AfA begrenzt.

¹⁵⁷ Es sind nur die dienstlich entstandenen Kosten absetzbar.

E. Ökonomisch motivierte Entscheidungskriterien bei Dienstwagengesteller und –nutzer

An dieser Stelle sollen die elementaren Entscheidungsparameter der beiden Marktseiten von der theoretischen Seite beleuchtet werden. Es wird nach der mikroökonomischen Fundierung der Entscheidung für oder gegen einen Dienstwagen gefragt. Dieser Blickwinkel macht es möglich, die durch die Dienstwagenbesteuerungsvorschriften bestehenden Verzerrungen aufzuzeigen. Es soll geklärt werden, ob und wie genau die steuerlichen Vorschriften zu einer Verzerrung der Entscheidung zwischen Privatauto und Lohnerhöhung oder Dienstwagen für den Arbeitnehmer beziehungsweise zwischen Lohnerhöhung und Dienstwagengestellung für den Arbeitgeber führen. Des Weiteren soll erörtert werden, inwieweit es möglich ist, sich aus steuertheoretischer Sicht einer Lösung zu nähern, welche an dieser Stelle nicht verzerrt und das Entscheidungskalkül nicht beeinflusst. Hierbei wird auf die fiskalischen Effekte aus den Regelungsbereichen a) Absetzbarkeit des Kaufpreises des Fahrzeuges, b) Absetzbarkeit der Treibstoffkosten sowie c) Geldwerter Vorteil bei privater Nutzung separat eingegangen. Diese Gliederung bleibt im gesamten weiteren Text bestehen. Auf diese Weise ist es möglich, ein klares Bild der fiskalischen Konsequenzen von später erläuterten Reformoptionen eingehen zu können.

Im Folgenden liegt somit der Analyseschwerpunkt bei der Dienstwagengestellung für Angestellte. Firmenwagen können auch vom Unternehmer selbst genutzt werden.¹⁵⁸ In diesem Fall sind die gesetzlichen Vorschriften andere als in der hier betrachteten Konstellation. Ökonomisch führen diese jedoch zu denselben Anreizen wie im Fall der Dienstwagennutzung durch den Angestellten, weshalb von einer gesonderten Betrachtung zunächst abgesehen wird.

E.1. Der Arbeitnehmer als privates Wirtschaftssubjekt

Als privates Wirtschaftssubjekt maximiert der Arbeitnehmer¹⁵⁹ seinen Nutzen. Dieser resultiert als Funktion vieler verschiedener Parameter. Letztere können messbar sein wie etwa das Einkommen, jedoch sind auch nicht allgemein messbare Faktoren wie Prestige und Ansehen und viele mehr ausschlaggebend für den individuellen Nutzen. Für die hiesige Analyse sind das Einkommen¹⁶⁰ sowie das zur Verfügung stehende Kfz und die hieraus resultierenden Kosten relevante Nutzendeterminanten. Des Weiteren wird angenommen, dass teurere Autos über Faktoren wie Prestige und Komfort ebenfalls den Nutzen steigern. Dieser Nutzenzufluss ist jedoch nicht messbar und wird daher im mathematischen Teil vernachlässigt. Wichtig ist lediglich die Annahme, dass ein teureres, mit höherem Prestige verbundenes Auto niemals den Nutzen mindert.

Ein grundlegendes Ergebnis der Mikroökonomie ist, dass ein Euro in bar einem Individuum mehr Nutzen stiftet als ein Gut, welches ebenfalls einen Euro wert ist. Das Wirtschaftssubjekt kann einen frei verfügbaren Euro sowohl für das angebotene Gut als auch für andere Güter einsetzen. Die Optionen zur Nutzenmaximierung sind auf diese Weise größer. Ökonomisch gesprochen kann das Individuum den baren Euro gemäß seiner Grenzrate der Substitution in Güter investieren, so dass es seinen Nutzen bei *relativ* gleich bleibendem Güterbündel maximiert. Wird der Euro je-

¹⁵⁸ Bei Selbständigen ist dies regelmäßig der Fall.

¹⁵⁹ Angenommen wird hier ein repräsentativer Arbeitnehmer.

¹⁶⁰ Einkommen aus dem Arbeitsverhältnis, welches auch für die Dienstwagengestellung relevant ist.

doch direkt in Form eines Gutes zur Verfügung gestellt, so wird die ursprüngliche, dem Individuum eigene Grenzrate der Substitution verzerrt. Die Relationen im Güterbündel sind sodann verändert. Dies ist jedoch eine *ceteris paribus* Analyse. Steuervorteile, die aus der einen oder anderen Alternative resultieren – wie im Fall der Dienstwagenbesteuerung - sind bei dieser Argumentation nicht berücksichtigt. Das Ausbleiben der Besteuerung auf ein direkt zur Verfügung gestelltes Gut im Vergleich zu einem Euro in bar, welcher jedoch der Einkommensbesteuerung unterliegt, ist der elementare Faktor, welcher bedeutet, dass eben nicht alles Weitere unverändert bleibt und das gerade vorgestellte mikroökonomische Ergebnis nicht gilt. Diese Verzerrung kann ein solches Gewicht haben, dass die restriktive Verwendbarkeit des bereitgestellten Gutes weniger nutzenmindernd ist als die aus dem Barwert zu entrichtende Steuer. Aus diesem Grund soll hier folgendes Modell betrachtet werden.

Der Nutzen des repräsentativen Arbeitnehmers resultiert aus dem Gut „Auto“ x und einem aggregierten „anderen Gut“ y . Der Bezug der beiden Güter ist durch das Bruttoeinkommen m des Arbeitnehmers begrenzt. Der Preis des Autos sei p , der des anderen Gutes standardisiert auf 1. Der private Einkommensteuersatz¹⁶¹ ist τ . Die Nutzenfunktion lautet: $U(x, y)$

Die Budgetrestriktion des Arbeitnehmers ist: $m(1 - \tau) = px + y$,

woraus folgt, dass $y = m(1 - \tau) - px$.

Somit kann die Nutzenfunktion geschrieben werden als

$U(x, m(1 - \tau) - px)$ wobei $m(1 - \tau) - px$ implizit die Menge des aggregierten Gutes angibt.

Die Lösung des Nutzenmaximierungsproblems lautet: $\frac{U_x}{U_y} = p$.

Der Grenznutzen entspricht dem Preis¹⁶² einer Autoeinheit.

Die Nachfrage nach dem Gut „Auto“ (x) folgt dann nach Marshall der Funktionsvorschrift $x(p, m(1 - \tau))$.

Seien nun¹⁶³ x, m die Parameter im Falle eines höheren Lohnes und eines Privatwagens und x^c, m^c die Parameter für die Konstellation niedriger Lohn und Dienstwagengestellung. Dann gilt: $m > m^c, x \leq x^c$.

Die Größe x ist hier so zu interpretieren, dass es sich um „Autoeinheiten“ handelt. Das Steuersystem bewertet jede Einheit Dienstwagen mit $H \leq p$, während ein privat zugelassenes Auto anhand seines „wahren Wertes“ p besteuert wird. Bei vollständigem Markt ohne Verzerrungen gilt, dass der Arbeitnehmer indifferent zwischen den beiden Alternativen ist:

$$U(x^c, m^c - \tau(m^c + Hx)) = U(x, m(1 - \tau) - px)$$

Nun gilt für den Fall der Dienstwagengestellung, dass der Grenznutzen zuzüglich des Grenzsteuervorteils gleich dem Preis ist:

¹⁶¹ Dieser sei in diesem Abschnitt interpretiert als Abgabensatz (Durchschnittssteuersatz und Sozialabgaben).

¹⁶² Diese entsprechend wiederum schließlich den Grenzkosten.

¹⁶³ Die folgenden Ausführungen folgen Eva Gutiérrez Puigarnau und Jos van Ommeren, „Welfare Effects of Distortionary Company Car Taxation“ (Tintenbergen Institute Discussion Paper, 2008).

$$\frac{U_{x^c}}{U_y} + \frac{\tau}{1-\tau} \left(\frac{U_{x^c}}{U_y} - H \right) = p \text{ und somit } \frac{U_{x^c}}{U_y} = p - \tau(p - H) < p .$$

Die rechte Seite der Gleichung entspricht dem effektiven Preis einer Autoeinheit und ist geringer als die Kosten p . $-\tau(p - H)$ entspricht dem Steuervorteil aus der Dienstwagengestellung. Es kommt folglich immer dann zu einer Verzerrung in Richtung von mehr Autoeinheiten bzw. eines teureren Autos, wenn das Steuersystem nicht anhand der wahren Kosten bewertet. Der Steuervorteil ist umso größer, je höher der individuelle Steuersatz (bzw. die prozentuale Abgabenbelastung des Einkommens), je höher der Preis des Kfz und je niedriger die Bewertung durch das Steuersystem. Folglich profitieren höhere Einkommensklassen durch die Steuerprogression stärker von der Substitution eines Teils des Lohnes durch einen Dienstwagen. Für den gleichen monetären Wert kann ein teureres Fahrzeug (mehr „Einheiten“) angeschafft werden. Darüber hinaus sind nach Schallaböck (2007) Hubraum, Motorleistung und Höchstgeschwindigkeit eindeutig positiv mit Anschaffungspreis und Energieverbrauch eines Fahrzeugs korreliert. Die Verzerrung zu Gunsten von mehr „Autoeinheiten“ impliziert folglich nicht nur einen teureren Anschaffungspreis, sondern auch mehr Leistung und höheren Verbrauch.

Im angeführten Modell ist nur die Kaufentscheidung berücksichtigt, nicht jedoch die Entscheidung über die mit dem Kfz zurückgelegten Kilometer. Prinzipiell gilt hier jedoch auch, dass ein Steuervorteil entsteht, sofern die steuertheoretisch zu berücksichtigenden Kosten nicht den wahren Kosten entsprechen. Bei der derzeit gängigen 0,03%-Regelung ist dies anzunehmen.

Durch die progressive Einkommensbesteuerung (und die auf ein erhöhtes Einkommen entfallenden Sozialversicherungsabgaben) wird zusätzliches Einkommen *relativ* stärker besteuert. Wird statt einer Einkommenserhöhung ein Dienstwagen gestellt, so wird der geldwerte Vorteil zum Steuersatz des Einkommens in der Ausgangssituation versteuert. So kann der Steuerprogression entgangen werden. Zudem ist die Besteuerung des geldwerten Vorteil anhand der 1%-Regel sehr gering unabhängig vom individuellen Einkommensteuersatz. Aufgrund dieser Konstellation nimmt der (Netto-)Grenzwert eines zusätzlichen Barlohns stärker ab als der Grenzwert, der in Form einer zusätzlichen Dienstwageneinheit geleistet wird. Es sei angenommen, dass die Nachfragefunktion nach Autoeinheiten linear additiv aus einer Auto- und einer Einkommenskomponente bestehe:

$$x_i = h(p_i) + f(m_i)$$

Hierbei ist h eine Funktion des (Netto-)Preises für eine Autoeinheit sowie f eine Funktion des Einkommens. Die Funktionen sind allgemein haushaltsspezifisch; es sei an dieser Stelle angenommen, sie seien gleich für alle Haushalte. Für einen Dienstwagen gilt $p_i = p^c = p - \tau(p - H)$ und für ein privat gehaltenes Kfz $p_i = p$. Somit gilt $p^c < p$ für den Arbeitnehmer. Unter der Annahme, dass ein Dienstwagen anstelle einer Barlohnerhöhung gestellt wird, gilt auch $m^c < m$; der Arbeitnehmer würde ohne Dienstwagen einen höheren Barlohn erhalten. Da $H < p$ und auf Grund der Steuerprogression nimmt der Grenznutzen bzw. der Grenzwert eines zusätzlichen Euros für den Arbeitnehmer stärker ab, wenn dieser in Lohn investiert wird, als wenn er in einen Dienstwagen fließt. Dies ist in Abbildung 7 dargestellt. Hieraus lässt sich schlussfolgern, dass unter Kontrolle der Einkommensänderungen mehr Autoeinheiten nachgefragt werden, wenn es sich um einen Dienstwagen handelt, als wenn ein Kfz privat zugelassen

wird. Anders ausgedrückt fällt die Entscheidung für ein teureres Auto, was grundsätzlich wiederum auch bedeutet: höherer Verbrauch und höhere Umweltbelastung.

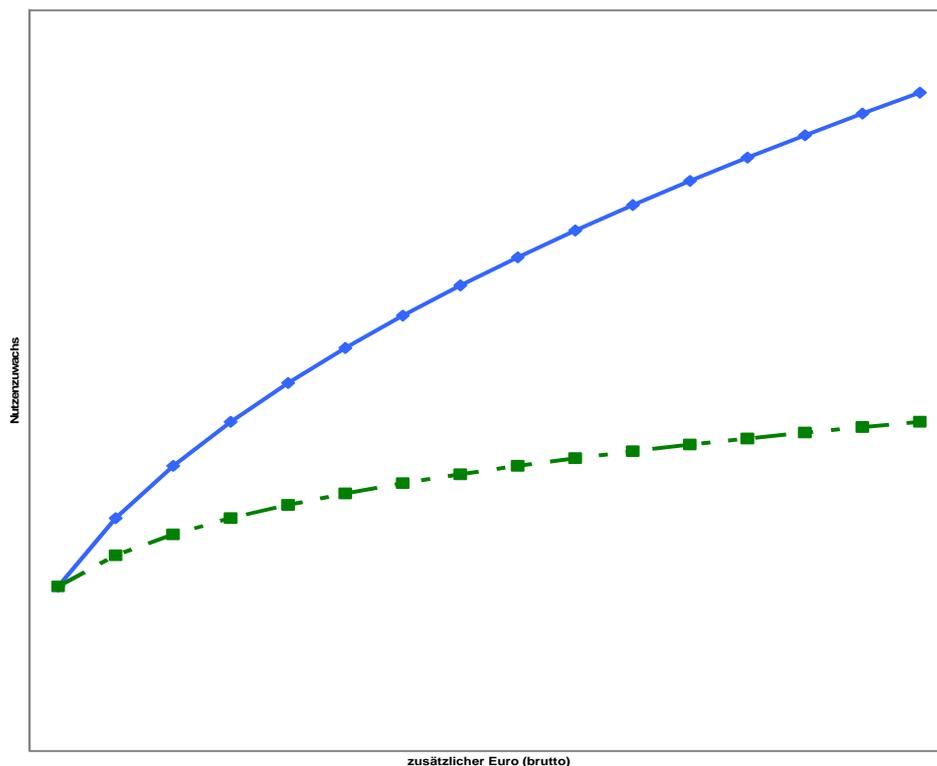


Abbildung 7: Grenznutzenverlauf im Vergleich

Wie erläutert wirken auf die Entscheidung des Arbeitnehmers zwei entgegengesetzte Anreizkräfte: Steuervorteil vs. Verlust der freien Verfügbarkeit des Einkommens. Bei der derzeitigen Steuerregelung ist der Steuervorteil im Fall der Dienstwagengestellung groß genug, um den Verlust der freien Verfügbarkeit des entsprechenden Geldeinkommens zu überkompensieren, was zu einer bevorzugten Inanspruchnahme von Dienstwagen führt.

Selbstverständlich werden die Arbeits- und Autokaufentscheidungen des Arbeitnehmers auch in einer Welt ohne Dienstwagen verzerrt. Dies geschieht auf dem Wege der Einkommensbesteuerung und Sozialabgaben sowie der Kfz-Steuer, Versicherungsteuer und anderen für das Halten eines Kfz relevanten Steuern. Diese Verzerrungen sind hier jedoch nicht Gegenstand der Analyse und werden als gegeben betrachtet. Allein die Verzerrungen, die aus den unterschiedlichen Steuervorschriften für den privaten und den geschäftlichen Halter eines Kfz resultieren, werden kritisch hinterfragt.

E.2. Entscheidung des Arbeitgebers

Der Arbeitgeber maximiert per Annahme seinen Gewinn. Dieser ist monetär messbar.¹⁶⁴ Bei einem bestimmten Erlös fallen für den Unternehmer Sachkosten, direkte Lohnkosten (Löhne und

¹⁶⁴ Alternativ betrachtet minimiert er seine Kosten, gegeben die von ihm genutzte Technologie.

Gehälter brutto) sowie Lohnnebenkosten (v.a. Sozialabgaben) an. Darüber hinaus ist für den Nettogewinn ausschlaggebend, welche Steuern der Arbeitgeber für den Vorsteuerabzug geltend machen kann.

Entscheidet der Arbeitgeber sich zwischen den Alternativen einen Euro mehr netto in Lohn- oder Sachkosten zu investieren, so berücksichtigt er hierbei die letztlich entstehenden Bruttokosten. An dieser Stelle ist bereits zu konstatieren, dass grundsätzlich durch die Lohnnebenkosten (insb. Sozialabgaben) ein in Löhne investierter Euro brutto teurer wird, während vor allem durch Abschreibungen sowie Vorsteuerabzug¹⁶⁵ ein in Sachwerte investierter Euro letztlich günstiger für den Arbeitgeber wird. Bei der steuerlich relevanten Erfolgsermittlung können Unternehmen Vorleistungen, Abschreibungen und gezahlte Faktorentgelte als erwerbsbedingte Ausgaben von ihren Einnahmen abziehen. Auf diesem Wege verringert sich das zu versteuernde Einkommen und somit die Steuerschuld des Unternehmens. Für Abschreibungen gilt, dass diese das Unternehmen in steuerlicher Hinsicht umso mehr entlasten, je zeitlich näher am Anschaffungszeitpunkt ein Gut abgeschrieben werden kann. Für Dienstwagen ist gesetzlich bestimmt, dass diese linear über einen Zeitraum von sechs Jahren abgeschrieben werden. Diese Regelung ist grundsätzlich zu begrüßen. Sie verhindert zusätzliche Vorteile aus der Bereitstellung von Dienstwagen durch degressives Abschreiben und kürzere Abschreibungsdauern. Zudem ist dies konform mit den Abschreibungsvarianten für andere Güter im Unternehmen: Der Normalfall ist die lineare Abschreibung gemäß § 7 Abs. 1 EStG, bei der die Anschaffungskosten gleichmäßig auf die Nutzungsdauer verteilt werden.

Ein steuerlicher Nachteil der Dienstwagengestellung entsteht für den Arbeitgeber durch folgenden Zusammenhang. Überlässt der Unternehmer seinem Angestellten einen Dienstwagen, so gilt dies im Regelfall als entgeltliche Leistung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.¹⁶⁶ Die Gegenleistung des Arbeitnehmers besteht regelmäßig in Arbeitsleistung.¹⁶⁷ Somit ist der gegenseitige Leistungsaustausch als Voraussetzung für das Entstehen von Umsatzsteuer erfüllt. Die Überlassung des Kfz an den Arbeitnehmer ist umsatzsteuerpflichtig.¹⁶⁸ Diese steuerliche Belastung ist allerdings gering im Vergleich zu den steuerlichen Vorteilen und potentiellen Lohnnebenkosten. Die Methode zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuerschuld ist übereinstimmend mit der Methode zur Ermittlung der Lohnsteuerschuld auf Arbeitnehmerseite zu wählen (1%-Methode oder Fahrtenbuchmethode). Jedoch ist zu beachten, dass der lohnsteuerliche Wert als Bruttowert anzusehen ist, aus dem die Umsatzsteuer herauszurechnen ist.¹⁶⁹

Wird ein Dienstwagen gestellt, so ist der geldwerte Vorteil vom Arbeitnehmer zu versteuern. Ebenfalls fallen Sozialabgaben an, von denen der Arbeitgeber auch wie gewohnt den hälftigen Anteil trägt. Diese Kosten sind jedoch marginal verglichen mit den Lohnnebenkosten, welche bei einer Barloohnerhöhung anfallen würden, da der geldwerte Vorteil lediglich 1% des Bruttolisten-

¹⁶⁵ Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass die Umsatzsteuer in Rechnungen im Sinne des §14 UStG gesondert in einem Betrag ausgewiesen wurde.

¹⁶⁶ Eine unentgeltliche Leistung wird angenommen, wenn der Arbeitnehmer das Kfz an weniger als fünf Kalendertagen im Monat nutzt.

¹⁶⁷ Dienstwagen statt Lohnerhöhung, Lohnumwandlungsmodell.

¹⁶⁸ Ratgeber Dienstwagenmanagement 2008, Hrsg. VR-Leasing AG, Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Dataforce GmbH, F.A.Z.-Institut für Management-, Markt- und Medieninformation GmbH, Frankfurt am Main.

¹⁶⁹ Ratgeber Dienstwagenmanagement 2008, S. 87.

neupreises des Dienstwagens pro Monat beträgt (zuzüglich 0,03% für jeden zur Arbeitsstätte zurückgelegten km plus 0,02 % für Familienheimfahrten).

Der Arbeitgeber ist grundsätzlich indifferent, ob die Bruttokosten in Sachwerte oder Personalkosten investiert werden. Wichtig ist alleine, dass die Brutto- und nicht die Nettokosten für seine Präferenzen Ausschlag gebend sind. Durch die bestehenden Steuervorschriften wird die Steigung der Isoprofitkurve¹⁷⁰ des Arbeitgebers zwischen Löhnen und Sachleistung modifiziert.

Bei der derzeitigen Gestaltung der Dienstwagenbesteuerung und vollständigen Absetzbarkeit sowie unter Berücksichtigung der Summe der Lohnkosten ist es für den Arbeitgeber vorteilhafter, in Dienstwagen zu investieren als seine Angestellten in bar höher zu entlohnen.

Handelt es sich um Selbständige oder Unternehmensinhaber, so ist zudem die Nähe bzw. Identität von Entscheidungsträger und Begünstigtem zu berücksichtigen. Diese kann das ökonomische Problem der Entscheidungsverzerrung verstärken. Es muss nicht mehr über die Aufteilung eines potentiellen Gewinns zwischen verschiedenen Parteien verhandelt werden, sondern dieser fällt bei ein und derselben Person akkumuliert an. Andererseits werden Selbständige an einem Anknüpfungspunkt weniger bevorzugt behandelt als Angestellte. Jeder Unternehmer trägt den nicht von der Steuer absetzbaren Teil seiner Kosten selbst. Er kann diese Kosten nur bis zur Maximalgrenze seiner durchgerechneten Steuerquote beim Finanzamt geltend machen und trägt somit mindestens 40% bis 50% seiner Kosten selbst. Ein Angestellter kann hingegen bei der Pauschalregelung seine privaten Kilometer zum Nulltarif beliebig ausdehnen.¹⁷¹

¹⁷⁰ Wiederum der *Brutto*-Kosten.

¹⁷¹ Vgl. FÖS Gutachten zur Firmenwagenbesteuerung, S.12.

F. Kalkül von Arbeitnehmer und Arbeitgeber

In diesem Kapitel soll anhand einiger stilisierter Beispiele mit Parameterwerten gezeigt werden, wie sich aus der Dienstwagengestellung Kostenvorteile für Arbeitgeber, Arbeitnehmer und beide zusammen ergeben.¹⁷² Folgende Kosten werden berücksichtigt:

- Lohnkosten
- Lohnnebenkosten auf Arbeitgeberseite in Form von Sozialabgaben
- Einkommensteuerschuld und Sozialabgaben, die durch den Arbeitnehmer entrichtet werden
- Anschaffungspreis des Kfz¹⁷³ (inkl. Sonderausstattung etc., auch Versicherungskosten sowie Kfz-Steuer seien hier implizit fix angenommen)
- Treibstoffpreise
- Privat und geschäftlich zurückgelegte Kilometer
- Umsatzsteuer (bzw. MWSt)
- Umsatzsteuer des Arbeitgebers auf geldwerten Vorteil des Arbeitnehmers
- Jahre, die das Kfz genutzt wird.

Wie anhand dieser Liste ersichtlich, werden einige Aspekte außer Acht gelassen. So werden Kfz-Steuern, Versicherungskosten, ein eventueller Wiederverkauf sowie die Steuervorteile, welche ein Arbeitgeber aus der Absetzbarkeit des Kfz zieht, nicht berücksichtigt. Dies liegt darin begründet, dass Wiederverkauf und Steuervorteile nicht vernünftig eingeschätzt werden können. Die aus der Absetzbarkeit resultierenden Steuervorteile hängen von sämtlichen anderen Gütern im Unternehmen und seinem Umsatz ab. Diese Werte sind zu different in verschiedenen Betrieben, so dass die beste Approximation darin besteht, sie schlichtweg nicht zu berücksichtigen. Dies lässt sich des Weiteren damit rechtfertigen, dass eine Berücksichtigung das Ergebnis qualitativ nicht verändern sondern lediglich quantitativ verstärken würde: Die Absetzbarkeit sowie daraus entstehende geringe Steuerbasis machen Dienstwagen noch attraktiver. Kfz-Steuern sowie Versicherungskosten fallen im privaten Fall sowie für Dienstwagen in gleicher Höhe an. Der private Halter zahlt diese aus seinem versteuerten Einkommen, während der Unternehmer diese Kosten wiederum absetzen kann. Auch hier gilt somit, dass die mangelnde Berücksichtigung lediglich dazu führt, dass das Ergebnis in der Realität quantitativ noch ausgeprägter ist als hier im Folgenden ermittelt.

F.1. Kalkül des Arbeitnehmers

Werden dem Arbeitnehmer verschiedene Entgeltschemata angeboten, so wird er dasjenige wählen, welches ihm den größten Nutzen erbringt. Approximativ wird hier angenommen, dass der Arbeitnehmer seine monetären bzw. monetär messbaren Nutzenbestandteile zu maximieren sucht. An dieser Stelle sollen drei Szenarien verglichen werden:

- Barlohnerhöhung des Arbeitnehmers, der ein privates Kfz nutzt,
- Keine Lohnerhöhung, jedoch Kostenerstattung für das Kfz des Arbeitnehmers (Vollkostenerstattung),

¹⁷² Mangels konkreter Spezifizierung einer Nutzenfunktion werden lediglich Kosten berücksichtigt.

¹⁷³ Viele Dienstwagen werden geleast. Im Ergebnis ist die Problematik jedoch nicht von der im Fall eines Kaufes verschieden. Ohnehin ist in den Rechenbeispielen der Kaufpreis auf die Nutzungsjahre verteilt heruntergerechnet worden und könnte so auch als Leasingrate interpretiert werden.

- Keine Lohnerhöhung und Dienstwagengestellung.

F.1.1. Kostenerstattung vs. Dienstwagen

Es lässt sich zeigen, dass Arbeitnehmer und Arbeitgeber grundsätzlich¹⁷⁴ die Dienstwagengestellung der Kostenerstattung ohne Lohnerhöhung vorziehen.¹⁷⁵ Dies ist auf folgende Ursachen zurückzuführen:

- Der Arbeitgeber zahlt bei der (Netto-) Kostenerstattung Umsatzsteuer auf Kaufpreis und Treibstoff, die er im Falle des Selbstkaufens nicht tragen würde (Vorsteuerabzug).
- Beim Arbeitnehmer führt die Kostenerstattung für sein Kfz zu einem Zufluss zum Lohn¹⁷⁶, den er gemäß seines Steuersatzes¹⁷⁷ zu versteuern hat. Er trägt also im Vergleich zur Dienstwagenalternative zusätzliche Steuerlast.

Somit haben beide Parteien einen Vorteil aus der Dienstwagengestellung und keinen Anreiz, sich auf eine Kostenerstattung zu einigen. Im Falle des Dienstwagens wird zwar ein geringer Teil des geldwerten Vorteils versteuert sowie den Sozialabgaben unterworfen und letztere fallen auch beim Arbeitnehmer an. Dies sind jedoch bei der derzeitigen Berechnung des geldwerten Vorteils vergleichsweise geringe Kostenpunkte.

Eine steuerrechtliche Vorschrift, welche die ungleiche steuerliche Behandlung der Kostenerstattung und der Dienstwagengestellung besonders deutlich macht, ist die Folgende. Werden Kosten für ein privat zugelassenes Kfz vom Arbeitgeber voll erstattet, so wird diese Kostenerstattung steuerlich als Lohnzuwendung erfasst und entsprechend in vollem Umfang (100%) gemäß dem individuellen Steuersatz des Arbeitnehmers versteuert.¹⁷⁸ Wird hingegen ein Dienstwagen gestellt, für den der Arbeitgeber ebenfalls die vollen Kosten trägt, so werden nur 1% des Anschaffungspreises und 0,03% der zur Arbeitsstätte zurückgelegten Kilometer versteuert; alle anderen Vorteile¹⁷⁹ wie privat gefahrene Kilometer werden in diesem Fall überhaupt nicht einkommensteuertechnisch erfasst. Zudem ist die steuerliche Basis unabhängig vom Treibstoffpreis. Andererseits scheint es, eben diesem Aspekt wurde partial Beachtung geschenkt, denn im Fall der Dienstwagengestellung wird bei der 1%-Methode der Anschaffungspreis inklusive Umsatzsteuer zu Grunde gelegt, auch wenn diese faktisch nicht angefallen ist.¹⁸⁰ Werden also Kosten für ein privates Kfz vom Arbeitgeber voll erstattet, so wird der Vorteil aus der Kostenerstattung, nämlich diese selbst, zu 100% der Einkommensteuer unterworfen. Wird hingegen ein Dienstwagen gestellt, so werden nur sehr geringe Anteile des geldwerten Vorteils (1%, 0,03%, 0,02%) der Einkommensteuer unterworfen.

¹⁷⁴ Ausnahmen bei sehr spezifischen Parameterkonstellationen und Berücksichtigung sämtlicher Kriterien sind selbstverständlich nicht ausgeschlossen.

¹⁷⁵ Herleitung s. Anhang.

¹⁷⁶ Hinweis 31, Abs.9,10 LStH 2007.

¹⁷⁷ Dieser ist zudem auf Grund der Steuerprogression höher als ohne die Kostenerstattung.

¹⁷⁸ Hinweis 31, Abs.9,10 LStH 2007..

¹⁷⁹ Zusätzlich 0,002% für Familienheimfahrten.

¹⁸⁰ Kauf seitens des Unternehmers, Vorsteuerabzug.

F.1.2. Barloohnerhöhung vs. Dienstwagen

Vergleicht man die Alternativen Barloohnerhöhung und Dienstwagen ist die Vorteilhaftigkeit schließlich abhängig vom Ausmaß der angebotenen Lohnerhöhung und dem als Dienstwagen vorgeschlagenen Kfz.¹⁸¹

Abbildung 8 zeigt den Vorteil oder Nachteil eines Arbeitnehmers, der zwischen den Alternativen Barloohnerhöhung und Nutzung eines privaten Kfz und keine Lohnerhöhung jedoch Dienstwagen-gestellung entscheiden kann. Hierbei wird das gleiche Kfz zu Grunde gelegt. Verdient ein lediger Arbeitnehmer in der Ausgangssituation 65.000 Euro brutto p.a.¹⁸², so muss ihm mindestens eine Lohnerhöhung in Höhe von 12.500 Euro Bruttojahreslohn angeboten werden, damit die Dienst-wagenalternative für ihn nicht mehr interessant ist. Die anderen zu Grunde gelegten Parame-terwerte sind die Folgenden: 1500km pro Monat, davon 800km Arbeitsweg, Bruttoanschaffungs-preis 22.000 Euro, Sozialabgaben jeweils 20%, MWSt 19%, Bruttotreibstoffpreis pro km 0,12 Eu-ro, 6 Jahre Gebrauch.

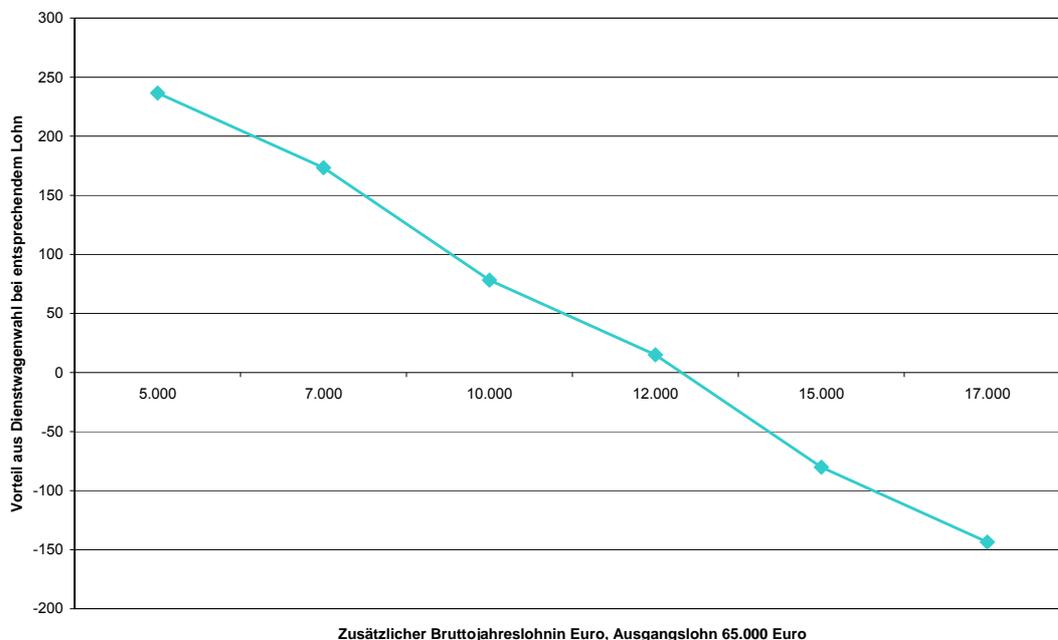


Abbildung 8: Loehndifferenzen bei gewählten Parameterwerten: Bis zu welchem Ausmaß einer potentiellen Lohnerhöhung ist ein Dienstwagen vorteilhaft?

Abbildung 9 zeigt selbiges Kalkül mit einem niedrigen Lohn in Höhe von 72.300 Euro und einem potenziell höheren Lohn in Höhe von 85.000 Euro unter der Fragestellung, ab welchem Anschaffungspreis (brutto) ein Dienstwagen vorzuziehen ist. Dies ist bei dieser Parameterkonstellation schon ab einem Preis von 23.000 Euro der Fall.¹⁸³

¹⁸¹ Die Konstellationen der beiden Alternativen hängen wiederum davon ab, was sie den Arbeitgeber brutto kosten werden. Vgl. auch Kap. C.3.

¹⁸² Median des Einkommens aller Angestellten Dienstwagenbesitzer, welche diesen auch zu privaten Zwecken nutzen können (SOEP).

¹⁸³ Arbeitnehmer ebenfalls ledig.

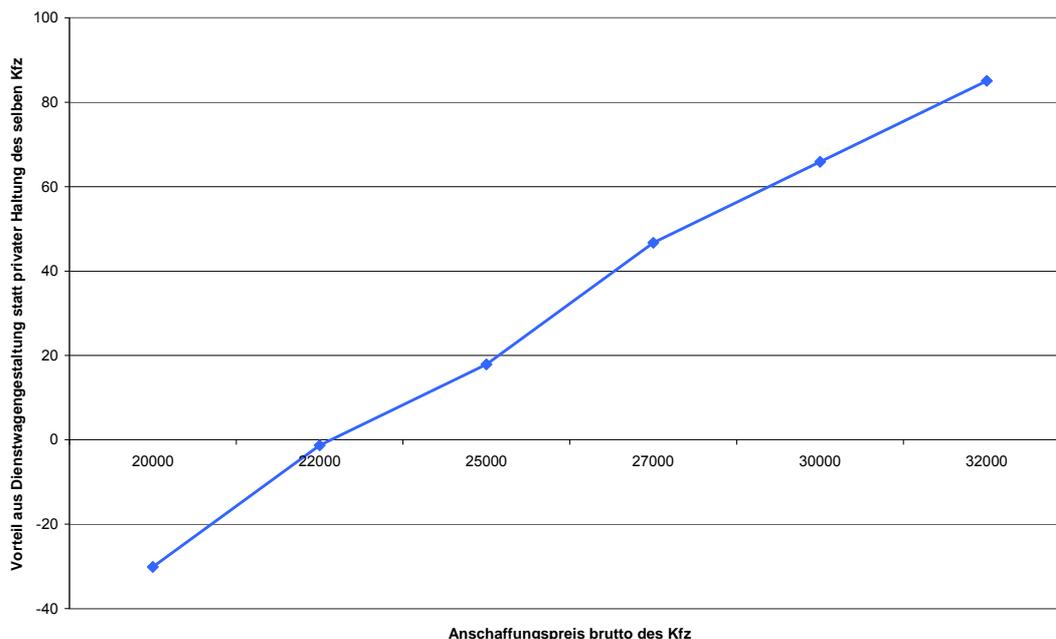


Abbildung 9: Preisszenarien des Kfz

Wiederum mit plausiblen Parameterkonstellationen von monatlich 1.500km, davon 800km Arbeitsstrecke, einem Bruttoanschaffungspreis des Kfz von 30.000 Euro, einem Ausgangsjahreslohn von 70.000 Euro brutto, sechsjährigem Gebrauch und einem Treibstoffpreis von 0,12 Euro brutto pro Kilometer lassen sich folgende Aussagen machen. Ein lediger Angestellter wird indifferent zwischen den Alternativen, bei konstantem Lohn einen Dienstwagen zu erhalten oder das gleiche Modell privat zu halten, wenn ihm eine Lohnerhöhung von mindestens 19.000 Euro angeboten wird. Ist der Arbeitnehmer verheiratet, so ist er indifferent ab einer Lohnerhöhung in Höhe von 17.000 Euro brutto jährlich.

Hat ein Arbeitnehmer die Wahl zwischen einer Lohnerhöhung von 70.000 auf 80.000 Euro jährlichen Bruttolohn, so wird er die Lohnerhöhung nur dann vorziehen, wenn das Kfz der Wahl mit 10.000 Euro netto Anschaffungspreis sehr günstig ist. Ist der potentielle Dienstwagen teurer, so ist es für den Arbeitnehmer von Vorteil, diesen zu wählen.

Um die Perspektive noch einmal zu verändern fragen wir nun, wie viel monetär messbaren monatlichen Gewinn ein Arbeitnehmer macht, wenn er ausgehend von einem Jahresverdienst von 85.000 Euro auf 15.000 Euro verzichtet und dafür ein 30.000 Euro teures Fahrzeug als Dienstwagen gestellt bekommt, anstatt dieses selbst zu erwerben und zu unterhalten. In diesem Fall ergibt sich für den ledigen Arbeitnehmer ein Vorteil von 168 Euro monatlich, für den verheirateten Arbeitnehmer von 97 Euro monatlich, und, und der Vollständigkeit halber hier erwähnt, für den Arbeitgeber von 912 Euro pro Monat.¹⁸⁴

Letztlich und insbesondere an dieser Stelle kommt es jedoch nicht auf den alleinigen Vorteil des Arbeitnehmers an; der Arbeitgeber wird die angenommenen Konstellationen von Alternativen nur dann anbieten, wenn diese auch für ihn vorteilhaft sind. Dies lässt sich für die hier berechne-

¹⁸⁴ Zu Grunde gelegte Parameterwerte für km, Treibstoffpreis sowie Sozialversicherungssatz wie oben.

ten Beispiele bestätigen.¹⁸⁵ Im Regelfall gilt folglich genau wie im Vergleich der Alternativen Kostenerstattung und Dienstwagengestellung, dass letztere Option erste Wahl für beide Parteien ist. Dies wird besonders deutlich, wenn man den potentiellen gemeinsamen Vorteil von Arbeitgeber und Arbeitnehmer betrachtet (vgl. Abschnitt E.3.).

F.1.3. Vergleich der drei Alternativen

Betrachtet man einen Arbeitnehmer, der zwischen den drei oben genannten Alternativen wählen kann, ergeben Berechnungen unter Einbezug von einem niedrigen Bruttolohn in Höhe von 55.000 Euro, einem potentiell höherem Bruttojahreslohn in Höhe von 65.000 Euro, einem Nettoanschaffungspreis des Neuwagens von 28.000 Euro, dem aktuellen Umsatzsteuersatz von 19%, Treibstoffkosten in Höhe von 0,12 Euro pro km, monatlich gefahrenen Gesamtkilometern von 1500, hiervon 800km Arbeitsweg, Sozialversicherungsabgaben in Höhe von 20%¹⁸⁶ und einem Gebrauch des Kfz von durchschnittlich 6 Jahren¹⁸⁷, dass es stets vorteilhaft ist, die Dienstwagenalternative zu wählen. Hiernach schneidet bei dieser Parameterkonstellation die Alternative der Barlohnerhöhung am zweitbesten ab; dies ist jedoch offensichtlich stark abhängig von dem Ausmaß der angebotenen Lohnerhöhung sowie dem individuellen Grenzsteuersatz bzw. der Abgabenbelastung insgesamt und kann deshalb nicht verallgemeinert werden. Hingegen ist das Ergebnis, dass der Dienstwagen erste Wahl ist, sehr robust gegenüber verschiedenen Parameterwerten für Anschaffungspreis, Gebrauchsdauer und gefahrene Kilometer.

F.2. Kalkül des Arbeitgebers

Auch für den Arbeitgeber ist es aus mehreren Gründen vorteilhaft, Arbeitnehmern statt einer Lohnerhöhung einen Dienstwagen bereitzustellen. Die wichtigsten Motive sind:

- Vorsteuerabzug der Umsatzsteuer auf den Kauf des Kfz und laufende Kosten
- Vermeiden von höheren Lohnnebenkosten, insb. Sozialabgaben
- Auswirkungen der Abschreibungen auf die Steuerschuld des Unternehmens.

Schon anhand der Nennung dieser drei Kriterien wird erkenntlich, dass zusätzlich in Personalkosten investierte Mittel brutto durch die Lohnnebenkosten zu noch höheren Kosten führen, während Investitionen in Sachkosten durch Vorsteuerabzug und steuerliche Abschreibungen brutto weniger „kosten“. Im Falle der Dienstwagengestellung zahlt der Arbeitnehmer zwar auch Sozialabgaben auf den geldwerten Vorteil des Arbeitnehmers (1% des Bruttolistenneupreises, 0,03% pro km Arbeitsweg, 0,002% Familienheimfahrten), dies ist jedoch im Vergleich zur Barlohnerhöhung mit voller Lohnnebenkostenbelastung eine schwindend geringe Summe.

¹⁸⁵ Dies gilt sogar ohne Berücksichtigung der Möglichkeiten des Vorsteuerabzugs und der Auswirkungen der Abschreibungen auf die Steuerschuld und somit Bruttokosten des Unternehmens.

¹⁸⁶ Diese werden zunächst mit einbezogen, auch wenn der Arbeitnehmer evt. der Sozialversicherungspflicht entgeht (obere Grenze). Durch dieses Vorgehen einer allgemeinen Formel können dann Berechnungen auch für niedrigere Löhne und Grenzsteuersätze durchgeführt werden.

¹⁸⁷ Natürlich werden Dienstwagen meist kürzer und private Kfz oft länger gefahren. Die Ergebnisse sind jedoch robust bzgl. verschiedener Nutzungsdauern.

Darüber hinaus ist die Überlassung eines Dienstwagens im Regelfall als entgeltliche Leistung des Arbeitgebers im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzusehen. Somit zahlt der Arbeitgeber auch Umsatzsteuer für die Überlassung an den Arbeitnehmer. Wie schon in Kapitel D.2. erläutert handelt es sich hierbei im Rahmen der derzeitigen Regelung jedoch um sehr geringe Summen.

Allgemein lässt sich dies wie folgt zeigen. Angenommen seien hierzu ein Bruttojahreslohn bei Dienstwagengestellung in Höhe von 70.000 Euro, Sozialversicherungssatz 20%, Nutzungsdauer des Kfz sechs Jahre, 1500 km jährlich, davon 800km Arbeitsweg, Umsatzsteuer 19% sowie die derzeitige Versteuerung des geldwerten Vorteils.

Betrachtet man die Option der Vollkostenerstattung, so ist zu konstatieren dass die zu erstattenden Kosten des Arbeitnehmers inklusive Umsatzsteuer anfallen und dem Arbeitgeber so die Vorteile des Vorsteuerabzugs entgehen. Insofern ist auch hier der Anreiz derart, dass vom Arbeitgeber die Dienstwagenalternative bevorzugt wird.

Bei der Absetzung für Abnutzung (AfA) erfolgt die Verteilung der Anschaffungskosten auf die Jahre der Nutzung. Dienstwagen werden in der Regel über sechs Jahre linear abgeschrieben. Der steuerpflichtige Gewinn ergibt sich, indem die Einzahlungsüberschüsse um die steuerlichen AfAs vermindert werden. Auf diesem Wege mindern Dienstwagen den steuerpflichtigen Gewinn und somit die Steuerschuld des Arbeitgebers. Es ist für den Arbeitgeber umso vorteilhafter, je mehr er in der Nähe des Investitionszeitpunktes abschreiben kann. Es ist zu begrüßen, dass eine degressive Abschreibung von Dienstwagen nicht möglich ist, da dies zusätzlich die Dienstwagengestellung begünstigen würde.¹⁸⁸

Berechnungen anhand von beispielhaften Parametereingaben zu den Alternativen Barlohnerhöhung, Kostenerstattung sowie Dienstwagengestellung führten zu folgenden Ergebnissen. Legt man einen Basislohn in Höhe von 55.000 Euro, einen Sozialversicherungssatz in Höhe von 20%, USt 19%, Treibstoffpreis pro km 0,12 Euro brutto, 6-jährigen Kfz-Gebrauch (volle Abschreibungsdauer), monatliche gefahrene km 1500 davon 800km Arbeitsweg, einen Kfz-Anschaffungspreis von 35.000 Euro netto und einen potentiell höheren Lohn von 65.000 Euro zu Grunde, so ist die Dienstwagengestellung für den Arbeitgeber die kostengünstigste Alternative. Die Barlohnerhöhung resultiert in den höchsten Bruttokosten. Bei dieser Parameterkonstellation bleibt die Rangfolge bis zu einem Netto-Listenneupreis von ca. 50.000 Euro erhalten; die Dienstwagengestellung ist bis zu einer Höhe von 70.000 Euro am günstigsten. Das Ergebnis ist also sehr robust bzgl. des Anschaffungspreises des potentiellen Kfz.

Vergleicht man lediglich die Alternativen Lohnerhöhung und Dienstwagengestellung bei einem Basislohn in Höhe von 60.000 Euro, so zieht der Arbeitgeber es schon bei einer sehr moderaten potentiellen Barlohnerhöhung in Höhe von 5.000 Euro p.a. vor, einen Dienstwagen mit einem Bruttolistenneupreis in Höhe von 25.000 Euro zur Verfügung zu stellen (andere Parameter siehe oben).

Analog zu den Berechnungen aus Abschnitt E.1.2. soll nun gefragt werden, wie viel ein Arbeitgeber monetär gewinnt, wenn ein Teil des Lohnes derart durch einen Dienstwagen substituiert wird, dass der Arbeitnehmer zwischen den Alternativen indifferent ist. Die Parameterwerte be-

¹⁸⁸ Bei gleicher Abschreibungsdauer und gleichem Gesamtbetrag.

tragen 1500 km pro Monat, davon 800km Arbeitsstrecke, 20% Sozialversicherungssatz, Nettoanschaffungspreis 28.000 Euro, Gebrauch sechs Jahre, 19% Umsatzsteuer, 0,12 Euro Treibstoffpreis pro Kilometer. Der Ausgangslohn sei 80.000 Euro brutto p.a. Ein lediger Arbeitnehmer ist nun indifferent zwischen diesem Lohn und der privaten Haltung des Kfz und dem Kfz als Dienstwagen bei 64.000 Euro Bruttolohn, ein verheirateter Arbeitnehmer bei 66.400 Euro. Bei einem ledigen Arbeitnehmer macht der Arbeitgeber bei einer Lohnumwandlung in einen Dienstwagen 1090 Euro monatlichen Gewinn, bei verheiratetem Arbeitnehmer 851 Euro.

Betrachtet man die mögliche Preisdifferenz zwischen einem privat zugelassenen Kfz und einem Dienstwagen, so zeigt sich folgendes. Die Ausgangssituation sei derart, dass der Arbeitnehmer ein privates Kfz mit einem Anschaffungspreis von 28.000 Euro netto fährt und 82.000 Euro brutto jährlich verdient.¹⁸⁹ Reduziert man den Bruttojahreslohn auf 70.000 Euro, so ist der Arbeitgeber dann indifferent, wenn er einen Dienstwagen mit einem Anschaffungspreis in Höhe von 73.000 Euro zur Verfügung stellt, welcher mit einer Preisdifferenz von 45.000 Euro einen deutlichen Unterschied in Klasse und Komfort aufweist.¹⁹⁰

Analog zur Betrachtung der Arbeitnehmerseite zeigt sich folglich, dass die Dienstwagenstellung auch für den Arbeitgeber meist die günstigste Alternative darstellt. Die akkumulierten Vorteile werden umso signifikanter sein. Diese werden im nächsten Abschnitt betrachtet.

F.3. Gemeinsames Kalkül

Schließlich bietet es sich an, schlichtweg den potentiellen gemeinsamen Vorteil von Arbeitnehmer und Arbeitgeber zu berechnen. Lässt sich ein solcher aufzeigen, so ist es nunmehr Verhandlungssache, wie die beiden Parteien diesen untereinander aufteilen. Es sei angenommen, dass die beiden Parteien die Summe der aus dem Kfz (je nachdem privat oder betrieblich) resultierenden Kosten, der Lohnkosten (inkl. Lohnnebenkosten) und der „Kosten“ aus der Einkommensteuerschuld des Arbeitnehmers minimieren.^{191 192}

F.3.1. Vertragsgestaltung und Kalkül

Arbeitnehmer und Arbeitgeber nutzen durch die Wahl der Dienstwagenalternative ein Kosteneinsparungspotential. Verändert man die Fragestellung dahingehend, dass man den gleichen Lohn für beide Fälle zu Grunde legt, die Gesamtkosten konstant hält und die mögliche Differenz im Anschaffungspreis des Dienstwagens erfragt, so ergibt sich, dass im Dienstwagenfall ein signifikant teureres Kfz gewählt werden kann. Hinterfragt man die Konstellationen wiederum von einem anderen Blickpunkt aus, so lässt sich einschätzen, mit welchem Prozentsatz der geldwerte Vorteil (heute: 1%) privat versteuert werden müsste, damit die Parteien in der Summe bei glei-

¹⁸⁹ Die weiteren Parameter seien wie oben.

¹⁹⁰ In diesem Fall würde ein lediger Arbeitnehmer noch einen Gewinn machen, während ein verheirateter Arbeitnehmer auch indifferent wäre.

¹⁹¹ An dieser Stelle bleiben Aspekte des Vorsteuerabzugs sowie der steuerlichen Auswirkungen der Abschreibungen zunächst unberücksichtigt. Ergibt sich ein Vorteil, so ist dieser unter Berücksichtigung dieser vergünstigenden Faktoren lediglich noch bedeutender. An der Existenz eines finanziellen Vorteils ändert sich jedoch nichts. Da hier ohnehin mit stilisierten Beispielen gerechnet wurde, soll dies zunächst nicht weiter stören und die qualitative Aussage soll im Vordergrund stehen.

¹⁹² Gegeben die zur Verfügung stehende Technologie und gegeben die Nutzenfunktion.

chem Lohn und gleichem Auto indifferent seien zwischen der privaten Haltung des Kfz und der Dienstwagengestellung. Erste Berechnungen zeigen hier extreme Prozentsätze von über 50%.¹⁹³ Dieser Wert lässt sich jedoch keinesfalls als Empfehlung interpretieren, da dies nur auf der Seite des Arbeitnehmers ansetzt und diesen im Dienstwagenfall schlechter stellen würde, so dass der Arbeitgeber diesen Nachteil kompensieren müsste. Betrachtet man die Verletzung einer steuerlich neutralen Regelung wieder von einer anderen Fragestellung aus, so zeigt sich, dass bei einem 30.000 Euro teuren Fahrzeug und einem Ausgangsgehalt von 70.000 Euro p.a. der Arbeitnehmer 12.000 Euro pro Jahr mehr verlangen, der Arbeitgeber aber nur 7.000 Euro mehr zahlen würde, wenn das Fahrzeug privat zugelassen werden sollte anstatt der Verfügbarkeit als Dienstwagen.¹⁹⁴

Werden die Parteien gemeinsam betrachtet, so ergibt sich bei den Parametern niedriger Lohn 65.000Euro, potentiell höherer Lohn 75.00Euro pro Jahr und Nettoanschaffungspreis 25.000Euro¹⁹⁵, dass durch die Dienstwagenalternative monatlich ein Gesamtgewinn in Höhe von über 5.000Euro abgeschöpft werden kann. Ausgehend von einem Lohn von 65.000Euro und einem Nettoanschaffungspreis von 25.000Euro ergibt sich, dass durch die Haltung des Kfz als Dienstwagen statt privat beide Parteien akkumuliert dann indifferent sind, wenn im Dienstwagenfall ein 6.500Euro teureres Kfz angeschafft wird. Auch eine Versteuerung des geldwerten Vorteils würde, wie oben schon erwähnt, akkumuliert bei einer Höhe von ca. 50% bei diesen Parametern zu Indifferenz führen.

Abbildung 3 zeigt den gemeinsam finanziell erreichbaren Vorteil („Gewinn“), den Arbeitgeber und Arbeitnehmer erzielen können, in dem sie einen Teil des Barlohns in die Gestellung eines Dienstwagens umwandeln. Ausgegangen wird von einem Bruttojahreslohn in Höhe von 75.000 Euro. Je mehr dieser gemindert und in einen Dienstwagen mit dem Nettopreis 25.000 Euro umgewandelt wird, desto größere Einsparungspotenziale ergeben sich. Der starke Anstieg zeigt auch, dass ein in einen Dienstwagen investierter Euro letztlich mehr wert ist als ein in Lohn investierter Euro, der dann für ein privates Kfz genutzt werden kann. Natürlich macht hier à priori vor allem der Arbeitgeber mehr Gewinn, wenn weniger Lohn gezahlt wird. Wie noch gezeigt wird, hängt es jedoch von der Verhandlungsmacht der Vertragsparteien ab, wem der Gewinn letztlich zu Gute kommt.

¹⁹³ Dies mag prohibitiv hoch und daher fehlerhaft erscheinen, jedoch kommen Eva Gutiérrez Puigarnau und Jos van Ommeren in ihrem Artikel „Welfare Effects of Distortionary Company Car Taxation“ (Tintenbergen Institute Discussion Paper, 2008) für die Niederlande auf ebenso hohe Prozentsätze.

¹⁹⁴ Andere Parameter: 800km Arbeitsstrecke, 700km private Fahrten, 6 Jahre Nutzungsdauer, Treibstoffpreis 0,12 Euro pro km.

¹⁹⁵ Andere Parameter wie oben.

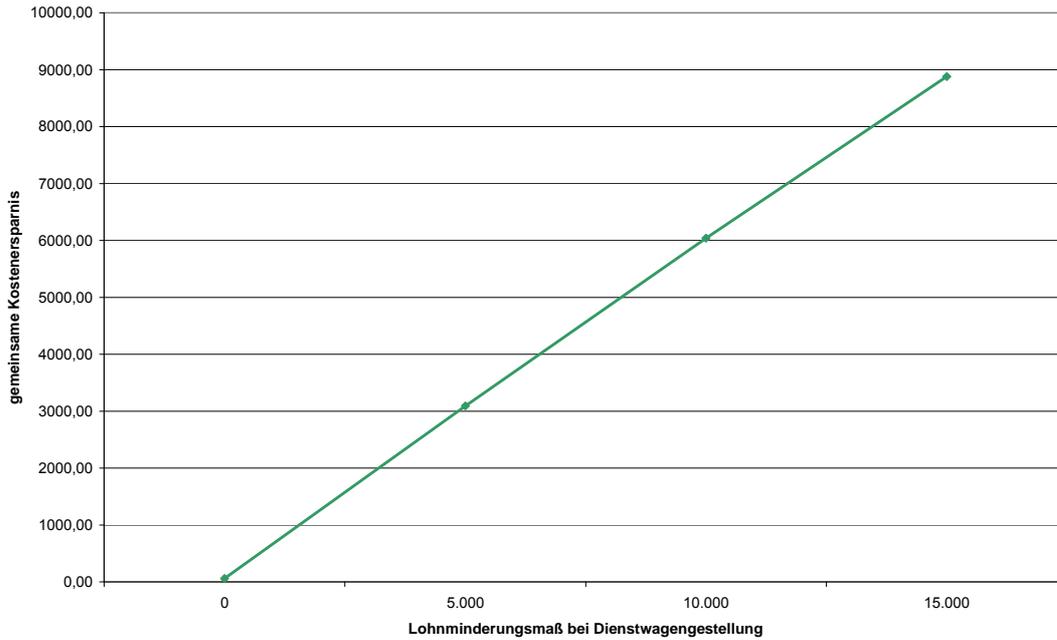


Abbildung 10: Gemeinsames Kalkül, Dienstwagen Preis 25.000Euro netto

Ausgehend von einem Lohn in Höhe von 75.000Euro p.a. und einem Kfz mit einem Listenneupreis von 20.000 Euro soll nun folgendes Szenario betrachtet werden. Der Arbeitnehmer verzichtet auf 5.000 Euro Lohn (10.000Euro, 15.000Euro) und erhält dafür einen Dienstwagen, der 5.000Euro (10.000Euro, 15.000Euro) teurer in der Anschaffung ist. Der Gewinn für beide Vertragsparteien bei dieser Lohn- bzw. Kostensubstitution verläuft wie folgt:

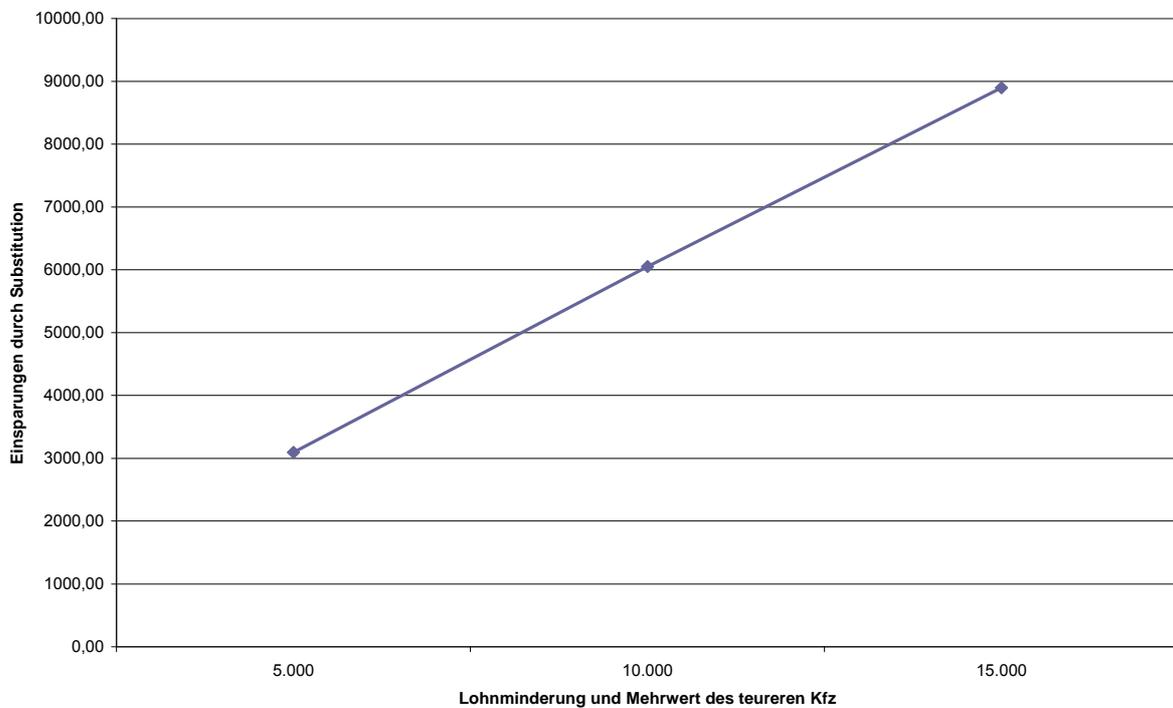


Abbildung 11: Einsparungen durch Lohnsubstitution

F.3.2. Aufteilung des Gewinns

Handelt es sich nicht um einen Selbständigen, sondern um die Dienstwagengestellung eines Arbeitgebers für seinen Arbeitnehmer, so ist es nunmehr Verhandlungssache, wie dieser Gewinn in Kenntnis der Rechtslage im Voraus durch die Determinanten des Arbeitsvertrages zwischen den Parteien aufgeteilt wird. Bei diesem Prozess ist die Verhandlungsmacht der Vertragspartner ausschlaggebend. Ein wichtiger Faktor der Verhandlungsmacht wiederum ist die Flexibilität der Vertragspartner.¹⁹⁶ In den Extremfällen einer völlig unelastischen Arbeitsnachfrage (Arbeitsangebot) oder eines vollkommen elastischen Arbeitsangebots (Arbeitsnachfrage) kommen 100% des erzielten Gewinns dem Arbeitgeber (Arbeitnehmer) zu Gute. In der Realität sind die Anteile als intermediär anzunehmen.

Die klassische steuerliche Inzidenzanalyse stellt die Frage, ob und inwiefern diejenigen, die eine Steuer abführen müssen, also die Zahllast tragen, auch tatsächlich dieselben sind, deren Realinkommen letztlich durch die Steuer gemindert wird, bei denen also die Traglast der Steuer anfällt. In der Regel fallen Zahl- und Traglast selten gänzlich zusammen. Es finden meist Überwälzungseffekte in verschiedenen Ausmaßen statt. Richtung und Ausmaß der Überwälzungsvorgänge hängen hierbei von der Höhe der Elastizitäten der Marktteilnehmer ab. Hierbei sind die Verhaltensdeterminanten der Marktteilnehmer exogen, die Funktionsform ihres Angebotes bzw. ihrer Nachfrage ändert sich nicht. Diejenige Marktseite, die der Belastung durch die Steuer schlechter ausweichen kann, d.h. die (betragsmäßig) geringere Elastizität aufweist, wird einen größeren Teil der Steuerbelastung tragen. Die Marktseite mit der höheren Elastizität hingegen kann der Traglast ausweichen, selbst wenn die Zahllast auf ihrer Seite liegt. Die Vorgehensweise zur Berechnung der steuerlichen Inzidenz lässt sich analog für Subventionen anwenden. Im Ergebnis einer klassischen Inzidenzanalyse zeigt sich, dass die unelastischere Marktseite stärker von der Subvention profitiert als die elastischere. Diese Analyse greift jedoch zu kurz. Im Unterschied zur Analyse der Steuerinzidenz ist nicht nur das Verhalten der direkt Betroffenen, also der Subventionsempfänger und Steuerzahler von Bedeutung, sondern es können in deren wirtschaftlichem Umfeld Preisveränderungen aus Kenntnis der Steuern und Subventionen eintreten, die zu einer die beabsichtigte Verteilungswirkung unterdrückende Vorteilswegnahme führen. Reine, intendierte Verteilungswirkungen resultieren nur unter der unrealistischen Annahme, dass weder Empfänger noch ihr ökonomisches Umfeld sich auf die Subventionen einstellen (können), sondern diese nur passiv akzeptieren. Im Gegensatz zur klassischen Analyse sind die Parameter, welche das Verhalten bestimmen, also nicht exogen sondern werden endogen je nach Situation variieren. Die „klassische“ Inzidenzanalyse beruht zudem auf einigen wesentlichen Annahmen, die bei der Interpretation ihrer Ergebnisse nicht unberücksichtigt bleiben dürfen. Es wird von vollständiger Information ohne Informationsasymmetrien ausgegangen. Nun wird angenommen, dass sich ein Marktgleichgewicht in Abhängigkeit von Angebot und Nachfrage bildet. Als nächstes wird dauerhaft und nicht-antizipiert eine Steuer oder Subvention eingeführt, welche die Preise auf dem Markt verändert. Hierbei werden wiederum die Verhaltensparameter der Wirtschaftssubjekte als exogen angenommen. Die genannten Annahmen sind auf dem Arbeitsmarkt mitnichten erfüllt. Auch die Wirkungszusammenhänge vollziehen sich folglich nicht entsprechend. Unvollständige Informationen sind typische Charakteristika des Arbeitsmarktes. Auf dem Arbeitsmarkt treffen Anbieter und Nachfrager meist bilateral aufeinander und verhandeln

¹⁹⁶ Seien dies Tarifparteien oder handle es sich um individuelle Verträge.

individuell. Meistens geschieht dies in der Form, dass Gewerkschaften stellvertretend für ihre Mitglieder mit den Arbeitgebern bzw. Arbeitgeberverbänden verhandeln. Es ergibt sich für Löhne und Arbeitszeiten kein „Marktgleichgewicht“ im üblichen Sinne, sondern diese werden zwischen den Parteien verhandelt. Das Ergebnis dieser Verhandlungen hängt von verschiedenen Faktoren ab. Wichtiger Faktor ist hierbei die Flexibilität der Parteien. Je flexibler eine Partei ist, je weniger sie auf die andere Marktseite angewiesen ist, umso größer wird ihre Verhandlungsmacht sein. Aus diesen Gründen kann die übliche formale Inzidenzanalyse keine Antwort für unsere Fragestellung liefern. Die Tarifverhandlungen werden in Kenntnis um die wirtschaftlichen Vorteile aus der Dienstwagenbesteuerung geführt, die Lohnvereinbarungen sind also eine endogene Funktion auch dieser Steuervorschriften. In heutigen Zeiten der Globalisierung und internationalen Diversifikationsmöglichkeiten der Unternehmen einerseits sowie der hohen Arbeitslosigkeit andererseits ist anzunehmen, dass die Unternehmerseite in der Regel flexibler ist als die der Arbeitnehmer. Somit ist ihre Verhandlungsmacht als größer anzunehmen. Dann profitiert die Arbeitgeberseite zu einem größeren Anteil von der Begünstigung durch die aktuellen Steuervorschriften.

Darüber hinaus erlauben begünstigende Steuervorschriften für einen kleinen Teil der Bevölkerung, nämlich den, der Dienstwagen in Anspruch nehmen kann, Verträge zu Lasten Dritter, nämlich der Allgemeinheit der Steuerzahler, zu schließen. Den Vertragsparteien wird ermöglicht, niedrigere Löhne plus Dienstwagen zu vereinbaren, so dass beide Seiten in der Summe weniger Steuern und Abgaben zahlen. Dies belastet Staat und Sozialversicherungssysteme, was gerade in heutigen Zeiten der Staatsverschuldung und der Probleme in den Systemen der sozialen Sicherung unterbunden werden muss. Erste Schätzungen zeigen, dass allein durch eine Veränderung der Berechnung des geldwerten Vorteils derart, dass für den Arbeitnehmer im Durchschnitt Neutralität besteht,¹⁹⁷ Steuermehreinnahmen in Höhe von 1 Mrd.- 5 Mrd. Euro erzielt werden könnten. Hinzu kommen Einnahmen in den Systemen der sozialen Sicherung sowie ggf. zusätzliche Einnahmen aus der Besteuerung von Unternehmen, wenn die Absetzbarkeit der Firmen- bzw. Dienstwagen eingeschränkt wird. Somit haben beide Marktseiten ein Interesse an der Aufrechterhaltung der aktuellen Dienstwagenbesteuerung, was eine Modifikation zu Lasten des „Dienstwagenprivilegs“ im politischen Prozess erschwert.

F.4. Gerechtigkeitsaspekte

Wie in Kapitel B.3 durch eine Analyse der SOEP-Daten gezeigt werden konnte, profitieren vor allem männliche Führungskräfte mit entsprechend überdurchschnittlichen Einkommen von der privaten Nutzung eines Dienstwagens. Einfache Prinzipien horizontaler und vertikaler Gerechtigkeit werden durch die Dienstwagenbesteuerung verletzt. Zu Gerechtigkeitsfragen ist festzustellen, dass die Wirtschaftswissenschaft keine letztlich verbindlichen Maßstäbe zur Überlegenheit bestimmter Einkommensverteilungen setzen kann. Das hindert sie jedoch nicht daran, eine bestimmte Verteilungswirkung zunächst einmal als Fakt festzuhalten und diese dann mit einfachen und praxisnahen Prinzipien horizontaler und vertikaler Gerechtigkeit abzugleichen.

¹⁹⁷ Vgl. Vorschläge in Kapitel H.3.

Es ist ein Leichtes zu erkennen, dass die Ausgestaltung der Dienstwagenbesteuerung horizontale Gerechtigkeitsaspekte nicht berücksichtigt. Vergleicht man zwei Angestellte verschiedener Unternehmen, welche die gleiche Arbeit verrichten, die gleiche Stellung innehaben und à priori den gleichen Bruttolohn erhalten, so hat die Dienstwagenbesteuerung die folgenden Konsequenzen. Wird in einem der beiden Fälle eine Dienstwagengestellung als Lohnsubstitut ermöglicht, so hat dieser Angestellte *auf Grund* der steuerlichen Vorschriften letztlich einen höheren Nutzen. Er kann durch die Dienstwagengestellung ein komfortableres Auto fahren sowie durch die Lohnsubstitution einem Teil seiner Einkommensbesteuerung sowie Belastung durch Sozialabgaben entgehen. Verschiedene Löhne und Lohnschemata sind Markt-Phänomene und im Sinne einer effizienten Allokation von Ressourcen wünschenswert. Diese dürfen jedoch nicht aus *steuerrechtlichen* Vorschriften resultieren und auf diesem Wege zu einer Begünstigung einer bestimmten Gruppe von Individuen führen. Prinzipien der vertikalen Gerechtigkeit sind ebenso wenig gewahrt. Demnach müssten Einkommensstärkere an der Grenze mindestens ebenso stark belastet werden wie Einkommensschwächere. Auf Grund der Möglichkeit durch Lohnumwandlung in einen Dienstwagen der Steuerprogression zu entgehen, ist dies nicht gewährleistet und kann in einzelnen Fällen ins Gegenteil verkehrt werden.

Im Rahmen einer Pauschalregelung, die durchaus ihre Vorzüge hat, wie im Weiteren noch erläutert werden wird, sind diese Kritikpunkte nicht für jeden Einzelfall auszuschließen. Jedoch lässt sich die Bandbreite der entstehenden Ungerechtigkeiten und deren Ausmaß signifikant reduzieren, in dem sich die Pauschalregelung im Durchschnitt stärker an den entstehenden (Opportunitäts-) Kosten und Einsparungen orientiert. Dies würde die Lasten der Allgemeinheit der Steuerzahler, welche aus den Vorschriften der Dienstwagenbesteuerung resultieren, signifikant mindern. Die Prinzipien horizontaler und vertikaler Gerechtigkeit sind in den Steuergrundsätzen der Leistungsfähigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung implementiert. Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt eine positive Korrelation von individueller ökonomischer Leistungsfähigkeit und Steuerbelastung. Personen mit gleicher Leistungsfähigkeit sind gleichermaßen zu belasten. Verstöße gegen diese Prinzipien bedeuten Ungleichbehandlungen und sind rechtfertigungsbedürftig. Als Rechtfertigung gelten regelmäßig Lenkungsziele, die im Falle der Dienstwagengestellung jedoch nicht gegeben sind. Soll ein Lenkungsziel im Rahmen einer ökologischen Zielsetzung bejaht werden, so sind die derzeitigen Ausgestaltungen der Steuerregelungen sogar kontraproduktiv. Soll hingegen ein bestimmter Sektor, hier der für teure Kfz, subventioniert werden, so lässt sich dies effizienter durch direkte Subventionen erreichen. Ein solcher Subventionshintergrund wird jedoch nirgends explizit geäußert.

G. Steuertheoretische Ziele einer Reform

G.1. Wünschenswerte steuertechnische Charakteristika

In einer Marktwirtschaft ist der eine effiziente Ressourcenallokation garantierende Mechanismus der Preis. Dieser induziert die Knappheit einer Ressource. Voraussetzung für das Funktionieren dieses Mechanismus ist, dass in die Preisbildung nicht (institutionell) eingegriffen wird. Die Nettopreise werden jedoch durch Steuern netto verändert. Verbraucher orientieren sich an Nettopreisen, da diese die für sie entstehenden Kosten widerspiegeln. Entsprechend beeinflussen Steuervorschriften die Kauf- und Nutzungsentscheidungen und modifizieren so die Ressourcenallokation.¹⁹⁸ Genau dies geschieht auch bei der Entscheidung um die Dienstwagengestellung, wie in Kapitel E. beschrieben. Durch die geltenden Steuervorschriften werden Dienstwagen netto *relativ* günstiger im Vergleich zu privat angeschafften und gefahrenen Kfz, die durch eine zu versteuernde Barlohnerhöhung finanziert würden. Die Grenzzraten der Substitution verändern sich im Vergleich zur Referenz der Nicht-Besteuerung. Das gesamtwirtschaftliche Resultat ist suboptimal.

Wie in Kapitel E.1 dargelegt, wird die Entscheidung zu Gunsten der Anschaffung eines Dienstwagens (von Arbeitnehmerseite oder Selbständigem) verzerrt, da das Kfz nicht gemessen an seinem tatsächlichen Wert besteuert wird. Die geltende 1%-Methode weist der Dienstwagengestellung einen weitaus geringeren (Geld-) Wert zu, als sie für den Nutzer an Wert darstellt. Aus diesem Grund wird der Dienstwagen auch einer progressiv zu versteuernden Barlohnerhöhung vorgezogen. Soll der Effekt dieser Verzerrung aufgehoben werden, so muss die Besteuerung des geldwerten Vorteils an seinem tatsächlichen Wert für den Arbeitnehmer erfolgen, d.h. es muss gelten dass $p = H$.¹⁹⁹ In diesem Fall ist der Arbeitnehmer indifferent zwischen den Alternativen Barlohnerhöhung und privates Kfz sowie keine Barlohnerhöhung und Dienstwagengestellung. In der Praxis würde dies jedoch bedeuten, dass für jeden einzelnen Arbeitnehmer der Wert eines potentiellen Dienstwagens einzeln bestimmt werden müsste, und dies nicht nur wie im Modell für den Kaufpreis, sondern auch für sämtliche laufenden Kosten, also die gefahrenen Kilometer, den Treibstoffpreis etc. Eine solche genaue Erfassung bietet lediglich eine einwandfreie Fahrtenbuchmethode und bedeutet einen vergleichsweise hohen bürokratischen Aufwand. Aus diesem Grund ist eine Pauschallösung wie die bestehende nicht grundsätzlich abzulehnen. Sie muss sich jedoch deutlich näher an den durch einen Dienstwagen entstehenden geldwerten Vorteilen der Arbeitnehmer orientieren. Ein weiteres Argument, welches für eine (fakultative) Pauschallösung anzuführen ist, ist die hierdurch entstehende Transparenz der Besteuerungsvorschrift. Letztere sollte für die betreffenden Steuerschuldner leicht nachzuvollziehen sein, so dass diese rational zwischen Pauschalmethode und Fahrtenbuchmethode entscheiden können.

Nicht nur die Anschaffungsentscheidung, sondern auch die Entscheidung über die Nutzung des Fahrzeugs sollte im Optimalfall unverzerrt erfolgen. Der Nutzer des Kfz sollte also das Auto bezüglich gefahrener Kilometer und Verbrauch durch den gewählten Fahrstil gleichermaßen in Anspruch nehmen. Die Grenzkosten eines mit dem privaten Kfz oder mit dem Dienstwagen ge-

¹⁹⁸ Ist Zweck der Besteuerung die Generierung finanzieller Mittel für den Staat, so ist dies ein Nebeneffekt der Besteuerung, während es bei Lenkungssteuern expliziter Grundgedanke ist.

¹⁹⁹ Vgl. Kap. E.

fahrenen Kilometers müssen sich entsprechen. Auch an dieser Stelle muss es Ziel sein, die Besteuerung der gefahrenen Kilometer derart zu gestalten, dass sie den potentiell privaten Kosten entsprechen.²⁰⁰ Dies wird jedoch nicht vollkommen gelingen, wie noch gezeigt werden wird. Als Annäherung lässt sich jedoch erreichen, dass die Grenzkosten für einen mit Dienstwagen zurückgelegten Kilometer größer Null sind und einen ähnlichen Kostenverlauf aufweisen. Dies wiederum setzt Anreize, in Zukunft auch bei der Wahl eines Dienstwagens auf den Verbrauch zu achten. Wünschenswert wäre auch eine ähnliche Belastung von Angestellten und Selbständigen bezüglich ihrer privat zurückgelegten Kilometer. Wie oben dargestellt, werden Angestellte hier besonders bevorzugt behandelt.

Wie oben bereits angemerkt, ist die Herstellung eines verzerrungsfreien Zustandes wünschenswert. Ist es jedoch nicht möglich, einen verzerrungsfreien Zustand herzustellen, kann es notwendig sein, nicht die Anzahl der Verzerrungen zu begrenzen, sondern im Rahmen einer second-best Lösung *optimal zu verzerren*.

Das deutsche Steuerrecht verlangt in beinahe allen Bereichen die strikte Trennung privater und geschäftlicher Zwecke. Dieser „Grundsatz“ ist bei der Firmenwagenbesteuerung nicht zu erkennen, jedoch grundsätzlich ebenso wünschenswert. An dieser Stelle muss jedoch wiederum mit anderen Kriterien wie Bürokratieaufwand und Transparenz abgewogen werden.

Die steuerliche Absetzbarkeit eines Dienstwagens, sowohl der Anschaffung als auch der laufenden Kosten, ist steuersystematisch grundsätzlich angezeigt und gerechtfertigt, soweit er für dienstliche Zwecke genutzt wird. Die Besteuerung vollzieht sich nach dem Nettoprinzip:²⁰¹ Das steuerliche Einkommen resultiert als Differenz aus Einnahmen und erwerbsbedingten Ausgaben.²⁰² Das Nettoprinzip wird oft als evident verfochten; dies ist jedoch weder sein historischer Grund noch seine ökonomische Ratio. Der ökonomische Grund für das Nettoprinzip ist die Sicherung der Produktionseffizienz,²⁰³ was auch bei zweitbesten Besteuerung anzustreben ist. Wird der steuerliche Abzug von Zwischenproduktkosten versagt, sinkt der Zwischenprodukteinsatz durch den Versuch der Besteuerung auszuweichen auf ein ineffizient niedriges Niveau. Ohne das Nettoprinzip wäre eine effiziente Arbeitsteilung, wie sie in entwickelten Volkswirtschaften besteht, folglich gar nicht möglich. Ebenso zielt der Vorsteuerabzug auf die Sicherung von Produktionseffizienz ab. Er setzt den oben beschriebenen Verzicht auf Zwischenproduktsteuern praktisch um. „Insofern ist der umsatzsteuerliche Vorsteuerabzug das Spiegelbild des ertragsteuerlichen Nettoprinzips.“²⁰⁴ Abzugsverbote sind entsprechend zu beurteilen. Erhöht das betreffende Gut den Output, so ist der Abzug wünschenswert. Stiftet es hingegen unmittelbaren Nutzen, so ist ein Abzugsverbot vorzunehmen. Dies bedeutet angewandt auf den Dienstwagenfall, dass dieser abzusetzen ist soweit er für unternehmerische Zwecke genutzt wird, nicht jedoch, sobald er privat genutzt wird. Eben diese doppelte Nutzung bereitet steuerpraktisch Probleme. Steuersystematisch folgerichtig müsste das Kfz zu dem Teil absetzbar sein, zu dem es geschäftlich genutzt wird;

²⁰⁰ An dieser Stelle müssen auch Öko- und Mineralölsteuern berücksichtigt werden, damit diese auch im Fall einer Dienstwagengestellung entsprechend greifen können.

²⁰¹ Die folgenden Erklärungen entstammen Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 4. Auflage, Franz Vahlen, München.

²⁰² Diese umfassen Vorleistungen, Abschreibungen und gezahlte Faktorentgelte.

²⁰³ Produktionseffizienztheorem.

²⁰⁴ Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 4. Auflage, Franz Vahlen, München.

folglich wäre nur noch ein bestimmter Anteil des Kaufpreises absetzbar. In der Praxis ist dies jedoch kaum umsetzbar, da dies eine vollständige Aufzeichnung auch aller privaten Fahrten erfordern würde, welche vollständig in die Privatsphäre fallen. Darüber hinaus ist im Moment der Anschaffung nicht genau zu beurteilen, zu welchen Anteilen das Fahrzeug privat oder dienstlich genutzt werden wird. Da hier eine wirksame Kontrollmöglichkeit fehlt, ist die Gefahr von Missbrauch durch falsche Angaben groß. Nicht zuletzt aus diesem Grund ist in Estland die Absetzbarkeit eines Dienstwagens nicht mehr möglich, sobald die Möglichkeit zur privaten Nutzung besteht. Somit zeigen Deutschland und Estland die beiden extremsten Möglichkeiten, mit einer gemischten Nutzung umzugehen. Steuersystematisch sind beide Formen nicht korrekt: Beide verstoßen in ihrer aktuellen Gestalt eindeutig gegen das Nettoprinzip. Da jedoch wie erläutert große praktische Probleme bezüglich einer korrekten Erfassung des privaten Nutzungsanteils *im Voraus* bestehen, ist zu erörtern, welche der beiden Radikallösungen weniger Nachteile erbringt. Dem wird im folgenden Kapitel Rechnung getragen.

Leider gibt es keine allumfassenden Steuervorschriften, was die sogenannten gemischten Aufwendungen betrifft. Vergleicht man jedoch die Dienstwagenregelung mit einigen rechtlichen Entscheidungen und Vorschriften, wird wiederum erkenntlich, dass es sich bei der Dienstwagenbesteuerung um ein Privileg mit extraordinärem Ausnahmecharakter handelt, so dass eine indirekte Subventionierung der Automobilindustrie nicht geleugnet werden kann. §12 Nr.1 Satz2 EStG impliziert ein Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischte Aufwendungen. Folglich ist auch der nicht genau zu bestimmende betriebliche Anteil steuerlich nicht abziehbar. Dieses Abzugsverbot dient ausdrücklich der steuerlichen Gerechtigkeit: Die zufällig oder bewusst herbeigeführte Mischung der beruflichen und privaten Sphäre soll keine einkommensteuerlichen Begünstigungen schaffen. Das Verbot kennt drei Ausnahmen:²⁰⁵ untergeordnete private Mitveranlassung, leichte und einwandfreie Trennbarkeit nach objektivem Maßstab sowie die Mischung von Betriebsausgaben/Werbungskosten und Sonderausgaben/außergewöhnliche Belastungen.²⁰⁶ Bei dem überwiegenden Anteil, zu dem die meisten Dienstwagen derzeit privat genutzt werden, lässt sich unbestreitbar nicht mehr von untergeordneter privater Mitveranlassung sprechen. Ist eine klare und einwandfreie Trennung möglich, so ist nur der betriebliche Anteil der Aufwendungen als Betriebsausgaben abziehbar. Der Privatanteil ist dies niemals. Dies betrifft augenscheinlich das Einkommensteuerrecht und zielt auf Privatpersonen sowie Selbständige ab. Logisch folgerichtig kann aber für ein Unternehmen unmöglich das Gegenteil gelten: Dass dann, wenn eine klare einwandfreie Trennung nicht möglich ist, die gesamten Kosten abziehbar sind. Für Selbständige gilt auch im Fall der Dienstwagen, dass die Aufwendungen einschließlich AfA die durch private Nutzung entstehen als Nutzungsentnahme²⁰⁷ nicht abgesetzt werden dürfen; zudem muss die betriebliche Nutzung mindestens 50% betragen.²⁰⁸ Sobald ein Dienstwagen jedoch einem Angestellten zur Verfügung gestellt wird, muss dieser lediglich 10% betrieblich genutzt werden, und selbst dies ist nicht nachzuweisen. Die steuerlichen Vorteile der Dienstwagenregelungen stehen folglich im Widerspruch zu grundsätzlichen steuerrechtlichen Vorschriften und Überlegungen. Die Vorschriften werden auch den Ansprüchen an ein steuerrechtlich und finanzwissenschaftlich

²⁰⁵ Vgl. BFH, 19.10.1970 –GrS 2/70, BStBl II 1971 S.17 u R 12.1 EStR.

²⁰⁶ Vgl. Werheim, Michael, Einkommensteuer und Steuerwirkungslehre, Gabler 2004.

²⁰⁷ Die Bewertung der Nutzungsentnahme erfolgt wiederum anhand der 1%-Methode plus Umsatzsteuer.

²⁰⁸ Selbstredend bestehen hierbei die üblichen Nachweisprobleme.

wohlverstandenes Nettoprinzip nicht ausreichend gerecht. Sonderregelungen in einem solchen Maß bedürfen einer vernünftigen Rechtfertigung, wie sie nicht vorliegt.

Ein nicht zu vernachlässigender Punkt sind die dem Staat durch die Steuervorschriften entgehenden Steuereinnahmen. Bei einer Regelung der Dienstwagenbesteuerung, bei der der geldwertere Vorteil signifikant näher am tatsächlichen Vorteil besteuert würde sowie auf Unternehmensseite nur die Anteile steuerlich geltend gemacht werden könnten, die wirklich betrieblich veranlasst sind, würden dem Staat deutlich höhere Steuereinnahmen zur Verfügung stehen.²⁰⁹ Dies ist insbesondere in heutigen Zeiten der hohen Staatsverschuldung ein wichtiger Aspekt. Ebenso entgehen den Sozialversicherungssystemen durch die zu niedrige Erfassung eines Entlohnungsanteils Einnahmen.

Stets berücksichtigt werden muss bei all den genannten Zielen einer potentiellen Reform der Dienstwagenbesteuerung, dass letztere im Einklang mit anderen steuerlichen Vorschriften und Prinzipien vollzogen wird und transparent bleibt. Eine weitere Anhäufung von vielen Sondervorschriften kann nicht begrüßt werden.

G.2. Regelung im Einklang mit der Pendlerpauschale

Für den Weg zur Arbeitsstätte wird der Dienstwagennutzer steuerlich mit 0,03% der einfachen Entfernungstrecke multipliziert mit dem Anschaffungspreis des Kfz mit seinem Steuer- und Abgabensatz belastet. Diese Belastung ist als Ausgleich für die Entfernungspauschale zu interpretieren. Diese kann der Nutzer eines Dienstwagens ebenso geltend machen. Hierdurch würde ohne die Besteuerung ein doppelter Vorteil entstehen: Die Kosten für die Arbeitsstrecke werden ohnehin vom Arbeitgeber getragen, zudem könnte der Arbeitnehmer diese (für ihn gar nicht entstandenen Kosten) für sich steuerlich geltend machen. Ob die Bezifferung dieses Ausgleichs einer angemessenen Höhe entspricht, ist nicht Teil dieses Gutachtens und kann in diesem Rahmen nicht beantwortet werden. Dieser Teil der Besteuerung des Dienstwagennutzers wird zusätzlich zur Berechnung des „privaten“ geldwerten Vorteils und unabhängig von diesem erhoben und muss bestehen bleiben, solange an der Entfernungspauschale festgehalten wird.

Ein Beitrag zur Steuervereinfachung wäre es, die Entfernungspauschale und in diesem Zuge auch diesen Teil der Besteuerung abzuschaffen. Dies kann an dieser Stelle jedoch nicht weiter diskutiert werden.

Die Entfernungspauschale kann vom Arbeitenden unabhängig davon geltend gemacht werden, wie er den Weg zur Arbeitsstrecke bestreitet. Dies kann somit der Dienstwagen, ein privates Kfz, öffentliche Verkehrsmittel oder das Fahrrad sein. Jedoch gilt regelmäßig eine Höchstgrenze des Betrages, der geltend gemacht werden kann. Diese Höchstgrenze von 4.500 Euro im Jahr ist jedoch aufgehoben, sobald ein Kfz genutzt wird: „Ein höherer Betrag kann geltend gemacht werden, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt hat.“ Dies fördert die Nutzung von Kraftfahrzeugen anstelle von öffentlichen Verkehrsmitteln gerade auf langen Anfahrtswegen ungemein und kann aus ökonomischen und ökologischen Gründen nicht begrüßt werden. Diese Sondervorschrift fördert Ineffizienzen und führt tendenziell zu einer höheren Umweltbelastung.

²⁰⁹ Erste grobe Schätzungen des FÖS ermitteln ein Subventionsvolumen in Höhe von 9 Mrd Euro.

G.3. Zusammenfassung: Kriterien zur Beurteilung von Reformvorschlägen

Die folgenden Reformvorschläge sollen anhand der folgenden Kriterien beurteilt werden:

Auf Nutzerseite:

- Diskrepanz geldwerter Vorteil und tatsächlicher finanzieller Vorteil
- Abweichung in Höhe und Verlauf der Kosten bei der Nutzung des Fahrzeugs
- Verzerrung der Entscheidung zwischen Lohnerhöhung und Dienstwagen
- Verzerrung der Entscheidung zwischen Kostenerstattung und Dienstwagen

Auf Unternehmensseite:

- Verzerrung der Entscheidung zwischen Lohnerhöhung und Dienstwagen
- Verzerrung der Entscheidung zwischen Kostenerstattung und Dienstwagen
- Absetzbarkeit der Anschaffungs- sowie laufenden Kosten

Gesamtwirtschaftlich:

- Auswirkung auf die Steuereinnahmen des Staates
- Auswirkungen auf die Einnahmeseite der Sozialversicherungssysteme

Steuertheoretisch:

- Konformität mit bestehenden steuerlichen Regelungen
- Volumen an Sondervorschriften
- Transparenz und Simplität sowie bürokratischer Aufwand
- Steuertheoretische Optimalität

Ökologisch:

- Umweltschädliche Anreizwirkungen

H. Reformoptionen aus juristischer Perspektive

H.1. Verfassungsrechtlicher Rahmen für Neugestaltungen

H.1.1. Vorüberlegungen zur Neugestaltung

Die bisherige Darstellung hat deutlich gemacht, dass die bestehenden Rechtsvorschriften von der Anlage her zwar um eine sowohl für die Steuerpflichtigen und Arbeitnehmer als auch für den Fiskus insgesamt ausgeglichene Balance bemüht sind, hierbei aber zum Teil ausgeprägte **Fehlsteuerungseffekte** und eine **Missbrauchsanfälligkeit** mit sich bringen:

- Als Fehlsteuerungswirkung kann insbesondere angesehen werden, dass die Regelungen die Anschaffung von **Neuwagen** und hierbei insbesondere von **hochpreisigen Fahrzeugen** begünstigen. Das Steuerrecht steht der Frage, welche Fahrzeuge für das Betriebsvermögen angeschafft werden, grundsätzlich neutral gegenüber. Das gilt auch, wenn das Fahrzeug zu einem erheblichen Anteil privaten Nutzungszwecken dient und wenn die Fahrzeugauswahl durch private Motive dominiert ist. Das hat zwei negative Folgen: Zum einen bezahlt die Gemeinschaft der Steuerzahler dadurch praktisch das teure Privatvergnügen Einzelner mit, zum anderen führt es zur Erhöhung des Treibstoffverbrauchs und damit der klimawirksamen Emissionen des Kfz-Verkehrs. Da die Neuwagen von heute die Gebrauchtwagen von morgen

sind, werden die Auswirkungen noch viele Jahre in die Zukunft hinein für den Kraftfahrzeugverkehr strukturprägend sein.

- Missbrauchsanfällig ist innerhalb des Einkommensteuerrechts vor allem die **Listenpreismethode**, die sowohl bei einer anteiligen privaten Nutzung des **Steuerpflichtigen** selbst als auch für die Bemessung des geldwerten Vorteils von **Arbeitnehmern** bei Überlassung von Firmenwagen maßgebend ist. Die Anwendung der Listenpreismethode führt in allen Konstellationen immer mindestens dann zu steuerlichen Begünstigungen, wenn ein als betrieblich geführtes Fahrzeug in Wahrheit überwiegend privat genutzt wird.²¹⁰ Es ergibt sich dann eine Verschiebung der Ausgabenlasten zum Unternehmen hin, welches diese gewinn- und steuermindernd geltend machen kann. Diese Missbrauchsanfälligkeit hat der Gesetzgeber bereits 2006 erkannt und deshalb eine Mindestschwelle betrieblicher Nutzung von 50 % für die Eigennutzung durch Unternehmer eingeführt. Er sah sich jedoch nicht veranlasst, in gleicher Weise auch im Bereich der Überlassung von Kraftfahrzeugen an Arbeitnehmer vorzugehen, in dem die Missbrauchsanfälligkeit mit Sicherheit nicht weniger groß ist und in dem – wiederum – ein besonderer Anreiz zur Anschaffung verbrauchsstärkerer Fahrzeugarten festgestellt werden kann. Außerdem ist zweifelhaft, ob dieser Begrenzungsweg wirksam ist, weil Fahrten von und zur Arbeitsstätte als betrieblich veranlasst gelten und sich im Übrigen erhebliche Überprüfungsprobleme ergeben.

Auf dieser Grundlage lässt sich die **erste Zielrichtung** einer Neugestaltung des Systems der Firmenwagenbesteuerung dahin beschreiben, dass angestrebt werden sollte, **die zentralen Fehlwirkungen zu beseitigen**. Diese Zielsetzung ist gewissermaßen konservativ, weil sie sich innerhalb des Gestaltungs- und Motivrahmens der bestehenden steuerrechtlichen Regelungen bewegt.

Die **zweite Zielrichtung** geht darüber hinaus. Sie fokussiert in spezifischer Weise darauf, Anreize zur Anschaffung von **Fahrzeugen mit geringerem Treibstoffverbrauch** zu schaffen und den tatsächlichen Treibstoffverbrauch und damit die klimawirksamen Emissionen möglichst zu mindern. Eine derartige Zielsetzung kennt das bisherige System des Steuerrechts in diesem Bereich nicht. Sie in das bestehende steuerliche Regelungsgefüge einzubauen, stellt deshalb eine besondere Herausforderung dar, die mit der Frage verbunden ist, ob und ggf. inwieweit das Verfassungsrecht Raum für sie gibt.

In der nachfolgenden Untersuchung sollen beide Zielsetzungen Berücksichtigung finden. Es erscheint jedoch nicht sinnvoll, sie im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Anforderungen darstellungstechnisch zu trennen. In den einzelnen Passagen wird allerdings darauf zu achten sein, die Bedeutung der einzelnen verfassungsrechtlichen Prüfungspunkte für beide Zielrichtungen klar herauszuarbeiten.

H.1.2. Überblick über den verfassungsrechtlichen Rahmen

Die grundsätzliche verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Verknüpfung steuerlicher Bestimmungen mit **außersteuerlichen politischen Lenkungsintentionen** steht heute nicht mehr in

²¹⁰ Umgekehrt führt die Listenpreismethode ertragsteuerrechtlich tendenziell zu Nachteilen bei tatsächlich sehr hoher betrieblicher Nutzung. Diesem Nachteil steht jedoch gegenüber, dass die Steuerpflichtigen durch die Methode wesentliche nachweistechnische Erleichterungen erfahren.

Frage. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist es dem Gesetzgeber nicht verwehrt, innerhalb des Steuerrechts – in dem es von der Natur der Sache her um die Erzielung staatlicher Einnahmen geht – bestimmte Regelungen zu schaffen, die mit außersteuerlichen (namentlich umweltpolitischen) Lenkungsabsichten begründet werden.

Das bedeutet aber nicht, dass der Gesetzgeber hierbei im konkreten Fall mehr oder weniger beliebige Gestaltungsmöglichkeiten hätte. Das gegenwärtige Steuerrecht ist von bestimmten Strukturprinzipien und Besteuerungstatbeständen geprägt, deren Änderung nur möglich ist, wenn sich dabei keine Verletzungen von einzelnen Grundrechten der Steuerpflichtigen ergeben. Abgesehen davon, dass sich in bestimmten Konstellationen Probleme im Hinblick auf einzelne Freiheitsgrundrechte ergeben können – wie z.B. auf den grundrechtlich gebotenen Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 GG) oder auf den Schutz des Eigentums (Art. 14 GG) – steht dabei in der Regel der allgemeine **Gleichheitsgrundsatz** (Art. 3 Abs. 1 GG) im Vordergrund.

Aus dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz leitet das Bundesverfassungsgericht für das Steuerrecht das spezifische Gebot der **Steuergerechtigkeit** (oder auch der **Belastungsgleichheit**) ab. Im Laufe der Jahre hat das Bundesverfassungsgericht eine Vielzahl von Entscheidungen getroffen, die diesem Gebot insgesamt relativ klare Konturen gegeben haben, wenngleich mitunter auch bedeutsame Wandlungen und Widersprüche festzustellen waren und sich immer wieder Anlässe für zum Teil äußerst kontrovers geführte Diskussionen über die Interpretation in Politik und Rechtsliteratur ergaben.

Zu den in der Rechtsliteratur strittigen Fragen gehört seit Langem die Frage, ob der Steuergesetzgeber von der Verfassung an das sog. **Nettoprinzip** gebunden ist, welches nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts zu den wesentlichen Strukturmerkmalen des Einkommensteuerrechts gehört. Danach wird nur derjenige Anteil der Einkünfte der Einkommensteuer unterworfen, der die beruflich veranlassten Ausgaben übersteigt.

Im vorliegenden Forschungsvorhaben spielt das Nettoprinzip eine zentrale Rolle, denn mehrere denkbare Gestaltungsoptionen berühren diesen steuerrechtlichen Grundsatz. Das gilt insbesondere für Änderungen, die darauf hinauslaufen, der als Fehlsteuerung identifizierten Schlagseite der bisherigen Regelungen zugunsten hochpreisiger Fahrzeuge entgegen zu wirken, aber auch für denkbare weitergehende Einschränkungen der steuerlichen Absetzbarkeit anhand von umweltbezogenen Parametern (etwa dem CO₂-Ausstoß).

Eine Reihe von namhaften Autoren des Steuerrechts sieht das Prinzip im Range eines zwingenden Verfassungsgebots. Das Bundesverfassungsgericht hat dies demgegenüber in mehreren Entscheidungen ausdrücklich offen gelassen, sich aber hierbei immer wieder klar dahin geäußert, dass es jedenfalls zulässig ist, von ihm aus gewichtigen Gründen abzuweichen. Von daher relativiert sich die Bedeutung der Frage, ob das Prinzip als solches verfassungskräftig ist, solange es nicht darum geht, ein gänzlich anderes Besteuerungssystem aufzubauen.

Das Bundesverfassungsgericht hat allerdings zugleich mehrfach zum Ausdruck gebracht, dass der Gesetzgeber, *wenn* er das Nettoprinzip denn zur Grundlage des Einkommensteuerrechts erhoben hat, daran gebunden ist, es auch **folgerichtig** auszugestalten – wobei Ausnahmen hiervon wiederum durchaus nicht unzulässig sein sollen, wenn diese durch einen besonderen sachlichen Grund gerechtfertigt sind. Als grundsätzlich zulässig gelten in diesem Zusammenhang auch **Pauschalierungen und Typisierungen**, die zum Zwecke einer praktikablen Handhabbarkeit

geschaffen werden. Lediglich der Wechsel zu einem grundlegend vom Nettoprinzip abweichenden anderen **Besteuerungssystem** würde die Frage aufwerfen, ob das Nettoprinzip als solches verfassungsrechtlich geboten ist.

H.1.3. Grundlagen: Besteuerungsspielraum – Lastengleichheit – Leistungsfähigkeitsmaßstab – Folgerichtigkeit

Das klassische Mittel zur Finanzierung der staatlichen Haushalte und damit des Gemeinwesens ist die Steuer. Das Grundgesetz definiert den Steuerbegriff nicht, sondern setzt ihn voraus. Es knüpft insoweit an den hergebrachten, auch in der Abgabenordnung (AO) gebrauchten Steuerbegriff an.²¹¹ Danach sind Steuern „Geldleistungen, die **nicht eine Gegenleistung darstellen** und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen **zur Erzielung von Einnahmen** allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein“ (§ 3 Abs. 1 AO, Hervorhebung durch den Verfasser).

Steuern sollen nach dem Grundgesetz das Regelinstrument der Finanzierung des Gemeinwesens darstellen, weshalb auch häufig von der Bundesrepublik Deutschland als einem „Steuerstaat“ gesprochen wird.²¹² In Ansehung des auf das Gemeinwesen bezogenen Finanzierungszweckes bedarf der Staat keiner weitergehenden besonderen Rechtfertigung, um von seinen Bürgern die Zahlung von Steuern zu beanspruchen. Er genießt grundsätzlich eine weitgehende Entscheidungs- und Gestaltungsfreiheit, wenn es darum geht, neue Steuerquellen zu erschließen oder die Höhe von Steuersätzen zu bestimmen.²¹³

Im Hinblick auf die von einzelnen Steuern ausgehenden Belastungswirkungen für die Bürger und ihre Grundrechte muss die einzelne Steuer jedoch dadurch legitimiert sein, dass sie ein Verhalten besteuert, in welchem die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** der belasteten Bürger zum Ausdruck kommt (z.B. in der Einkommens- oder Umsatzerzielung, im Verbrauch von Gütern, in der Anschaffung eines Grundstücks oder im Halten eines Kraftfahrzeugs).²¹⁴ Der Steuer geht es vom Ansatz her also darum, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Bürger (teilweise) abzuschöpfen.

Darf der Staat demnach mit Besteuerung dort anknüpfen, wo die Bürger hinreichend leistungsfähig sind, um die Steuer aufzubringen, so folgt daraus notwendigerweise, dass es ihm dadurch auch eine Grenze gezogen wird: Es ist ihm nicht gestattet, Steuern von der Anlage her so auszugestalten, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Belasteten überfordert wird oder bei gleicher Leistungsfähigkeit wesentlich unterschiedliche Besteuerungsmaßstäbe angelegt werden. Hiervon ausgehend, leitet das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung aus dem im Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) wurzelnden Prinzip der **steuerlichen Belastungsgleichheit** für das Einkommensteuerrecht in *vertikaler* Hinsicht ab, dass die Besteuerung nied-

²¹¹ Instruktiv zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff Vogel/ Waldhoff, in: BK-GG, Vorbem. Art. 104a – 115 (Stand: 1999), Rdnr. 373 ff., 394 m.w.N.

²¹² Vgl. BVerfGE 93, 319/342; BVerfGE 91, 186/201; BVerfGE 82, 159/178; BVerfGE 78, 249/266 f.

²¹³ BVerfGE 27, 58 (= NJW 1969, 2133/2133). Allerdings besteht dabei eine Bindung an den sich aus Art. 105 Abs. 2 und Art. 106 GG ergebenden Katalog der Steuerarten; ein darüber hinausgehendes „Steuererfindungsrecht“ kennt das GG nach der vorherrschenden Meinung im Schrifttum nicht (vgl. Pieroth, in: Jarass/ Pieroth, GG, Art. 106 Rdnr. 2 m.w.N.).

²¹⁴ Ausdrücklich für die direkten Steuern BVerfGE 99, 216/232; ähnlich schon BVerfGE 89, 346/355.

rigerer Einkommen im Vergleich zu höheren Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss²¹⁵, und in *horizontaler* Hinsicht, dass Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit grundsätzlich gleich hoch besteuert werden müssen²¹⁶. Grundentscheidungen zur Besteuerung müssen dabei **folgerichtig** umgesetzt werden (Gebot der Folgerichtigkeit). Bei alledem sind jedoch Ausnahmen nicht generell unzulässig, sondern durchaus möglich, sofern hierfür ein **besonderer sachlicher Grund** vorliegt.

Das Bundesverfassungsgericht fasst seine Rechtsprechung dazu in seiner Entscheidung aus dem Jahr 2002 zur Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung im Einkommensteuerrecht aus rechtsdogmatischer Sicht wie folgt zusammen:²¹⁷

„Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte tatbestandlich zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert (vgl. BVerfGE 75, 108 [157]; 105, 73 [125 f.] -- dort auch zum Folgenden), wird für den Bereich des Steuerrechts und insbesondere für den des Einkommensteuerrechts vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit (vgl. BVerfGE 84, 239 [268 ff.]) darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen angemessen sein muss (vgl. BVerfGE 82, 60 [89]; 99, 246 [260]). Zwar hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum, jedoch muss er unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen (vgl. BVerfGE 84, 239 [271]; 93, 121 [136]; 99, 88 [95]; 99, 280 [290]; 101, 132 [138]; 101, 151 [155]). Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. BVerfGE 99, 88 [95]; 99, 280 [290]). Dies alles gilt insbesondere für das Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt ist (BVerfGE 82, 60 [86], im Anschluss an st. Rspr.).“

Das Gebot der **Folgerichtigkeit** fordert, den jeweiligen wirtschaftlichen Vorgang in der Bemessungsgrundlage – d.h. in Einnahmen und Aufwand – sachgerecht aufzunehmen und realitätsgerecht abzubilden.²¹⁸ Es verlangt damit nicht eine bestimmte Ausgestaltung im Detail, sondern die Anwendung sachgerechter, dem Belastungsgrund und dem Ziel der Belastungsgleichheit gerecht werdender Bemessungs- und Differenzierungsmaßstäbe.

Wenn von ihm abgewichen werden soll – was nicht generell unzulässig ist –, dann bedarf es dazu eines besonderen sachlichen Grundes, der insbesondere in der Verfolgung außerfiskalischer Len-

²¹⁵ BVerfGE 82, 60/89; BVerfGE 107, 27/46 f.; BVerfGE 112, 268/279 f.

²¹⁶ BVerfGE 105, 73/126; BVerfGE 112, 268/279.

²¹⁷ BVerfG, Beschluss vom 4. Dezember 2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27/46 f. („Doppelte Haushaltsführung“).

²¹⁸ BVerfGE 93, 121/136; BVerfGE 99, 280/290.

kungsziele liegen kann (siehe dazu unten, Kap. H.1.5).²¹⁹ Darüber hinaus sind Typisierungen und Pauschalierungen möglich²²⁰, die sich aber für sich genommen ebenfalls an dem Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung auszurichten haben (siehe dazu unten, Kap. H.1.6).

H.1.4. Nettoprinzip und Veranlassungsprinzip

Im Einkommensteuerrecht hat der einfache²²¹ Gesetzgeber eine Besteuerungsstruktur entwickelt, der – dem Prinzip der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit folgend – das sog. Nettoprinzip²²² zugrunde liegt. Hierbei ist wiederum zwischen dem „objektiven“ und dem „subjektiven“ Nettoprinzip zu unterscheiden:

- Das Wesen des **objektiven Nettoprinzips** liegt darin, dass der Einkommensbesteuerung nur derjenige Teil der Einnahmen unterliegen soll, der dem Steuerpflichtigen nach vorherigem Abzug der beruflich veranlassenden Aufwendungen zur privaten Verwendung verblieben ist. Entscheidend zur Feststellung dieses „Netto“ ist somit im Schnittbereich beruflicher und privater Nutzungsvorteile, was beruflich und was privat veranlassende Aufwendungen sind.
- Das **subjektive Nettoprinzip** charakterisiert demgegenüber, dass von einer Versteuerung abgesehen werden soll für diejenigen Anteile des Einkommens, die der Steuerpflichtige für die Existenzsicherung benötigt. Es gebietet demnach insbesondere, das Existenzminimum des Steuerpflichtigen und – in Verbindung mit Art. 6 GG – seiner unterhaltsberechtigten Familie zu verschonen.²²³ Das BVerfG geht in seiner jüngeren Rechtsprechung darüber noch weiter hinaus, indem es insofern auch den „zwangsläufigen, pflichtbestimmten privaten Aufwand“ aus der steuerlichen Disposition des Gesetzgebers ausnimmt, der sich z.B. in Kinderbetreuungskosten oder Kosten der doppelten Haushaltsführung widerspiegeln kann.²²⁴

Im Resultat unterliegt der Einkommensteuer „grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen sowie den (privaten) existenzsichernden Aufwendungen andererseits“.²²⁵ Wo die Besteuerung über die durch das objektive und subjektive Nettoprinzip gesetzten Grenzen hinausgeht oder auch zugunsten bestimmter Gruppen begünstigend von diesen Prinzipien abweicht, verlässt sie die Grundlage der Bemessung nach Leistungsfähigkeit. Das muss *per se* nicht unzulässig sein, setzt aber einen besonderen (sachlichen) Grund voraus. Dieser kann einerseits in bestimmten (außerfiskalischen) Steuerungszwecken liegen, andererseits auch in dem Ziel der praktikablen Handhabbarkeit (so bei Pauschalierungen und Klassifizierungen).

²¹⁹ So bereits BVerfGE 27, 58 (= NJW 1969, 2133/2133).

²²⁰ Grundlegend BVerfGE 11, 245/254.

²²¹ Der Begriff „einfacher“ Gesetzgeber markiert den Unterschied zum Verfassungsgesetzgeber.

²²² Zum Nettoprinzip s. bitte auch Kapitel C.3.1 und G1.

²²³ Grundlegend BVerfGE 82, 60/85 („Existenzminimum“); daran anknüpfend BVerfGE 99, 216/232 ff. („Familienlastenausgleich“), ferner BVerfGE 82, 198/206 f.; BVerfGE 89, 346/354 f.; BVerfGE 107, 27/48 f.

²²⁴ Eingehend BVerfGE 107, 27/49.

²²⁵ Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Würdigung kommt es dabei wesentlich auf Bezüge zu Grundrechten (z.B. zu Art. 6 GG) an; dezidiert BVerfGE 107, 27/47. Bestätigend BVerfG, Urt. v. 9. Dezember 2008 – 2 BvL 1/07 u. a. („Pendlerpauschale“), Rz. 62 (NJW 2009, 48/50).

Im vorliegend diskutierten Zusammenhang können die Einzelheiten der Rechtsprechung zum subjektiven Nettoprinzip außer Acht gelassen werden. Im Zentrum steht hier allein das **objektive Nettoprinzip**.

Während sich das *subjektive* Nettoprinzip unmittelbar aus der **Verfassung** ableiten lässt, weil der Gesetzgeber bei einer Besteuerung des Existenzminimums das Gebot der Menschenwürde in Verbindung mit dem Sozialstaatsgebot verletzt werden würde²²⁶, hat das BVerfG für das *objektive* Nettoprinzip in einer Reihe von Entscheidungen ausdrücklich **offen gelassen**, ob das Gebot als solches Verfassungsrang hat – und zugleich deutlich gemacht, dass von ihm unter bestimmten Voraussetzungen **abgewichen** werden darf. So formuliert das Gericht in seiner Ende 2008 ergangenen Entscheidung zur reduzierten „Pendlerpauschale“ unter Bezugnahme auf seine vorangegangene Rechtsprechung:²²⁷

„Das Bundesverfassungsgericht hat bisher offen gelassen, ob das objektive Nettoprinzip, wie es in § 2 Abs. 2 EStG zum Ausdruck kommt, Verfassungsrang hat; jedenfalls aber kann der Gesetzgeber dieses Prinzip beim Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen (vgl. BVerfGE 81, 228 [237]; 107, 27 [48] m. w. N.). Hiernach entfaltet schon das einfachrechtliche objektive Nettoprinzip Bedeutung vor allem im Zusammenhang mit den Anforderungen an hinreichende Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidungen. Die Beschränkung des steuerlichen Zugriffs nach Maßgabe des objektiven Nettoprinzips als Ausgangstatbestand der Einkommensteuer gehört zu diesen Grundentscheidungen, so dass Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes bedürfen (vgl. BVerfGE 99, 280 [290]; 107, 27 [48]). Auf dieser Grundlage kann die Frage nach dem Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips auch hier offen bleiben.“

Nach dem Konzept des Einkommensteuergesetzes erfolgt die Zuordnung von Aufwendungen zum betrieblichen bzw. beruflichen Bereich, derentwegen diese Aufwendungen von den Einnahmen grundsätzlich abzuziehen sind, grundsätzlich danach, ob für diese eine betriebliche bzw. berufliche **Veranlassung** besteht (vgl. § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG).²²⁸ Mit anderen Worten: Was das der Besteuerung unterliegende „Netto“ ist, wird maßgebend dadurch beeinflusst, ob die jeweilige Ausgabe eine betrieblich/beruflich oder eine privat veranlasste Ausgabe ist („**Veranlassungsprinzip**“).

Eine berufliche Veranlassung ist nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gegeben, „wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden“.²²⁹ Dabei soll es grundsätzlich *nicht* darauf ankommen, ob die Aufwendungen „notwendig, üblich oder zweckmäßig sind“.²³⁰ Das Einkommen-

²²⁶ Vgl. BVerfGE 82, 60/85; BVerfGE 99, 216/232 ff.

²²⁷ BVerfG, Urt. v. 9. Dezember 2008, Rz. 63 (NJW 2009, 48/51).

²²⁸ BVerfG, Urt. v. 9. Dezember 2008, Rz. 62 (NJW 2009, 48/50).

²²⁹ So BFH, Beschluss vom 10. Januar 2008 – VI R 17/07 (Vorlage zum BVerfG/ „Pendlerpauschale“), DStR 2008, 188/190 m.w.N. für die ständige Rspr.

²³⁰ BFH, DStR 2008, 188/190; ferner BFH, Urt. v. 12. Januar 1990 – VI R 29/86, BFHE 159, 341 (BStBl II 1990, 423); vgl. auch Kreft, in: H/H/R, EStG, § 9 Rz. 201).

steuerrecht verpflichtete die Steuerpflichtigen nicht zu möglichst sparsamen Erwerbsaufwendungen und kenne auch keine Obliegenheit, sparsam zu sein.²³¹

Im hier diskutierten Kontext – der Anschaffung und Nutzung von **Firmenwagen** – ist eine betriebliche Veranlassung grundsätzlich ohne weiteres anzunehmen. Fraglich ist jedoch, wie **private (Mit-) Veranlassungsgründe** in diesem Zusammenhang zu bewerten sind. Bei den im Mittelpunkt der Untersuchung stehenden Fallgestaltungen der anteiligen Privatnutzung durch den Steuerpflichtigen selbst und der Überlassung von Firmenwagen an Arbeitnehmer ist die Bedeutung des Privatnutzens mitunter ganz erheblich. Der Privatnutzen kann einerseits unmittelbar in einem bestimmten Anteil an Privatfahrten seinen Ausdruck finden und dadurch die Entscheidung zur Anschaffung mit veranlassen, andererseits mittelbar im Rahmen der Modellauswahl entscheidend sein. Selbst dort, wo es um Firmenwagen zur ausschließlichen betrieblichen Nutzung geht, können private Einflüsse eine gewisse Rolle spielen, namentlich bei der Modellauswahl.

Das Veranlassungsprinzip würde überdehnt, wollte man aus ihm schließen, aus ihm folge ungeachtet des Privatnutzens zwingend eine uneingeschränkte Zuordnung zur betrieblichen/beruflichen Sphäre, wenn überhaupt (irgend-) eine betriebliche Veranlassung vorhanden ist. Vielmehr enthält das EStG eine Reihe von **speziellen Regelungen** für die Anrechnung privater Nutzungsanteile (insb. in § 4 Abs. 5 EStG), aus denen sich ergibt, dass betrieblich und privat veranlasste Anteile in bestimmter Weise aufzuteilen und zu bewerten sind. Auch die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG, nach der die Privatnutzung von Kraftfahrzeugen als Entnahme bewertet wird, die unter Anwendung der Listenpreis- oder der Fahrtenbuchmethode zu bewerten ist, kann als eine solche Spezialregelung begriffen werden. Entsprechendes gilt für die hierzu parallel gehende Bestimmung des § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG zur Anrechnung der privaten Nutzungsvorteile im Rahmen der Besteuerung der Arbeitnehmer.

In einem gewissen Spannungsverhältnis zu diesen Regelungen steht **§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG**, der die sog. gemischten Aufwendungen für nicht abziehbar erklärt. Die Nichtabziehbarkeit betrifft „Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen“. Der BFH wendet diese Vorschrift allerdings nicht an, wenn entweder die Förderung des Berufes weit überwiegt oder sich beide Anteile objektiv leicht voneinander abgrenzen lassen und hierbei der betriebliche Anteil nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist.²³²

Im Rahmen der vorliegenden Ausarbeitung stellt sich die Frage, ob und ggf. inwieweit der Gesetzgeber das vorhandene Regelungsgefüge zur Anrechnung des Privatnutzens **umgestalten** kann, ohne dabei das Nettoprinzip entgegen dem Gebot der **Folgerichtigkeit** zu verlassen.

Erhellend ist in diesem Kontext die Auseinandersetzung der letzten Jahre um die Abschaffung der **Entfernungspauschale**, bei der sich die Problematik sehr ähnlich darstellte, weil es auch dort um die Frage ging, inwieweit private Motive und privater Nutzen die Bewertung des Gesetzgebers als betrieblich veranlasste Aufwendungen beeinflussen. Den (zumindest vorläufigen)

²³¹ BFH, DSrR 2008, 188/191; Tipke, BB 2007, 1525/1530 f.; Wieland, Verfassungsfragen der geplanten Streichung der Pendlerpauschale im Einkommensteuerrecht, S. 8/27.

²³² Vgl. Lindberg, in: Blümich, EStG, § 12 Rdnr. 44-46 m.w.N.

Schlusspunkt dieser Debatte setzte bekanntermaßen das Bundesverfassungsgericht. Es gab in seiner Entscheidung zu erkennen, dass dem Gesetzgeber bei der Behandlung derartiger Fälle gemischt veranlasster Aufwendungen erhebliche **Typisierungsspielräume** zustehen. Das Gericht spricht insofern sogar verstärkend von einer „Typisierungskompetenz“.²³³

Im Vorfeld der Entscheidung des BVerfG herrschten in Rechtsprechung und Rechtsliteratur tief greifende Meinungsverschiedenheiten darüber, ob die Fahrten von und zur Arbeitsstätte als berufliche Aufwendungen im Sinne der Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG), als rein private oder als gemischte Aufwendungen im Sinne von § 12 Abs. 1 EStG anzusehen sind.

Der **Bundesfinanzhof** hatte sich 2008 mit seiner Vorlage vor dem Bundesverfassungsgericht zum Fürsprecher der stark verbreiteten Auffassung²³⁴ gemacht, für die Fahrten von und zur Arbeitsstätte sei von rein betrieblich veranlassten Aufwendungen auszugehen.²³⁵ Eine private Mitveranlassung sei zu verneinen:

„Auch dann, wenn nennenswerte private Gründe die Wohnortwahl beeinflussen, kann daraus nicht auf eine private Mitveranlassung der Fahrtaufwendungen geschlossen werden. Denn die der privaten Lebensführung zuzurechnende Wahl des Wohnorts ist ein der Anwendung des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG vorgelagerter Sachverhalt, der den Veranlassungszusammenhang zwischen Einnahmen und Aufwendungen nicht wesentlich beeinflusst. (...) Bei der jeweiligen Fahrt steht das „berufliche“ Erfordernis im Vordergrund, den täglichen Weg zur Arbeitsstätte zu bewältigen (BFH v. 2. 12. 1981, VI R 167/79, BFHE 135, 37, BStBl. II 1982, 297). Die Fahrtaufwendungen stehen in ausschließlicher Kausalrelation zum Beruf und nicht zum Wohnen. Durch die Fahrt zur Arbeitsstätte wird jeweils eine nur berufliche Ursachenkette in Gang gesetzt, die zur Verdrängung anderer Ursachen führt.“

Demgegenüber hatten sich namhafte andere Verfassungs- und Steuerjuristen für die gegenteilige Auffassung stark gemacht.²³⁶

Das **Bundesverfassungsgericht** relativiert die dargestellte Auffassung des Bundesfinanzhofs für die *Ebene der Gesetzgebung* erheblich. Es ordnet die Aufwendungen für den Arbeitsweg vom Ansatz her den **gemischten Aufwendungen** zu, nicht den rein beruflich veranlassten Kosten. Das Gericht führt aus:²³⁷

„a) Der Gesetzgeber ist – verfassungsrechtlich unbedenklich (...) – davon ausgegangen, dass angesichts der regelmäßig „privaten“ Wahl des Wohnorts die Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nicht ausschließlich beruflich, sondern auch privat mitveranlasst sind. Diese Auffassung wird zwar in der steuerrechtlichen Literatur, der sich der Bundesfinanzhof angeschlossen hat (...), vielfach bestritten. Dort wird aber nicht hinreichend unterschieden zwischen der tatbestandlichen Qualifika-

²³³ BVerfG, Urt. v. 9. Dezember 2008, Rz. 71 ff., insb. 71 (NJW 2009, 48/52).

²³⁴ Vgl. Thürmer, in: Blümich, EStG, § 9 Rz. 251; Bergkemper, in: H/H/R, EStG, § 9 Rz. 632; Drenseck, DB 1987, 2483; Tipke, BB 2007, 1525/1530.

²³⁵ BFH, DStR 2008, 188/190

²³⁶ So z.B. von Beckerath, in: Kirchhof, EStG, § 9 Rdnr. 352; Zimmer, in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 9 Rdnr. 810 f.; Leisner-Egensperger, BB 2007, 639/640 ff.; Offerhaus, BB 2006, 129/129 f.; Olbertz, BB 1996, 2489/2491; Wernsmann, DStR 2007, 1149/1152.

²³⁷ BVerfG, Urt. v. 9. Dezember 2008, Rz. 71-75 (NJW 2009, 48/52).

tion von Aufwendungen nach Maßgabe der einfachgesetzlichen Grundregeln gemäß § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 und § 12 Nr. 1 EStG einerseits und der verfassungsrechtlich zulässigen gesetzgeberischen Bewertung und Gewichtung multikausaler und multifinaler Wirkungszusammenhänge, die für die unterschiedlichen Lebenssachverhalte im Schnittbereich zwischen beruflicher und privater Sphäre kennzeichnend sind, andererseits.

Zwar spricht viel dafür, die hier fraglichen Wegekosten tatbestandlich nicht gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG als „Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen“, zu bewerten. Die Überwindung einer Distanz zwischen Wohnort und Arbeitsstätte ist regelmäßig notwendige Bedingung beruflicher Betätigung. (...)

Gleichwohl wird aber die Höhe der Wegekosten in erheblichem Maße auch durch individuelle Entscheidungen der Steuerpflichtigen beeinflusst, wozu die Wahl des Verkehrsmittels ebenso gehört wie die Wahl des Wohnorts. Entscheidungen über Auswahl und Beibehaltung oder Wechsel des Wohnorts mögen vielfach unterschiedlichen – insbesondere ökonomischen oder familiären – Zwängen unterliegen. Ihre berufliche (Mit-)Veranlassung tritt jedoch umso stärker zurück, je größer der Stellenwert ist, der den gegen eine möglichst große Arbeitsplatznähe sprechenden Gesichtspunkten beigemessen wird und je länger demzufolge der Arbeitsweg ist.

b) Auf der Grundlage einer verfassungsrechtlich auch mit Blick auf das einkommensteuerrechtliche Nettoprinzip unbedenklichen Bewertung der Wegekosten als nicht nur beruflich, sondern auch privat (mit-)veranlasst eröffnen sich dem Gesetzgeber bei deren einkommensteuerrechtlicher Behandlung erhebliche Typisierungsspielräume. (...) Der Gesetzgeber ist hier – unter Beachtung sonstiger grundrechtlicher Bindungen, wie sie sich etwa aus Art. 6 Abs. 1 und 2 GG ergeben – berechtigt, im Interesse eines praktikablen Gesetzesvollzugs mit generalisierenden, typisierenden und pauschalierenden Regelungen die „typische“ private Mitveranlassung von Wegekosten bei der Bestimmung abzugsfähigen Aufwands zu berücksichtigen und solche Regelungen unter verkehrs-, siedlungs- und umweltpolitischen Aspekten auszugestalten.“

Die Bestimmungen zur Abschaffung der Entfernungspauschale stufte das BVerfG bei alledem im Ergebnis *nicht* als tragfähige Art der Zuordnung von gemischt beruflich-privat veranlassten Aufwendungen ein, weil die gesetzliche Neuregelung kein Ergebnis eines hierauf bezogenen Typisierungsvorgangs gewesen sei, sondern sich von anderweitigen – nämlich fiskalischen – Motiven habe leiten lassen.²³⁸ Das Gericht sah in ihnen „eine singuläre Abweichung von dem nach dem einkommensteuerrechtlichen Nettoprinzip für die Abgrenzung beruflicher Aufwendungen maßgeblichen Veranlassungsprinzip“²³⁹, weil in ihnen zur Abgrenzung zwischen abziehbaren und nicht abziehbaren Aufwendungen ein rein räumlicher Maßstab vorgegeben wurde, nicht jedoch ein bestimmter bewertender Maßstab zur Anrechnung des privaten Nutzens: Es wurde schlicht so getan, als seien die ersten 20 Kilometer des Arbeitswegs privat veranlasst, alle weiteren Kilometer beruflich.

²³⁸ BVerfG, Urt. v. 9. Dezember 2008, Rz. 76 (NJW 2009, 48/52).

²³⁹ BVerfG, Urt. v. 9. Dezember 2008, Rz. 68 (NJW 2009, 48/51).

Für die Behandlung speziell des **Firmenwagenthemas** verdeutlichen die Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts zur Entfernungspauschale, dass der Gesetzgeber *erstens* bei den (auch) privat genutzten Firmenwagen ohne weiteres von **gemischten Aufwendungen** ausgehen kann, und dass er *zweitens* nicht daran gebunden ist, die gegenwärtig vorgesehenen Arten der vergleichsweise großzügigen Berücksichtigung privater Nutzungsanteile beizubehalten, weil ihm insoweit ein erheblicher Bewertungs- und Gestaltungsspielraum zusteht.

H.1.5. Ausnahmen – außerfiskalische Lenkungsziele

Nachdem für einige Jahrzehnte weitgehend Unklarheit darüber herrschte, inwieweit der Gesetzgeber im Steuerrecht anderweitige Ziele als die Vereinnahmung von Geldmitteln für die Finanzierung des Gemeinwesens zum Tragen bringen kann, ist diese Frage seit einiger Zeit nicht mehr ernstlich strittig. Das Bundesverfassungsgericht erkennt in mittlerweile ständiger Rechtsprechung an, dass der steuerrechtliche Gesetzgeber grundsätzlich nicht gehindert ist, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen.²⁴⁰ In der Entscheidung zur sog. Pendlerpauschale führt das Gericht dazu in Anknüpfung an seine vorangegangene Rechtsprechung²⁴¹ zusammenfassend aus:²⁴²

„Er [der Steuergesetzgeber] darf nicht nur durch Ge- und Verbote, sondern ebenso durch mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss nehmen. Der Bürger wird dann nicht rechtsverbindlich zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet, erhält aber durch Sonderbelastung eines unerwünschten Verhaltens oder durch steuerliche Verschonung eines erwünschten Verhaltens ein finanzwirtschaftliches Motiv, sich für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen zu entscheiden (...). Nur dann jedoch, wenn solche Förderungs- und Lenkungsziele von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragen werden, sind sie auch geeignet, rechtfertigende Gründe für steuerliche Belastungen oder Entlastungen zu liefern (...). Weiterhin muss der Förderungs- und Lenkungszweck gleichheitsgerecht ausgestaltet sein (...), und auch Vergünstigungstatbestände müssen jedenfalls ein Mindestmaß an zweckgerechter Ausgestaltung aufweisen (...).“

Außerfiskalische Lenkungsziele berechtigen den Steuergesetzgeber nicht nur dazu, spezielle Besteuerungstatbestände aufzustellen, in denen die jeweiligen Lenkungsziele zum Ausdruck kommen, sondern auch dazu, innerhalb bestehender steuerlicher Systeme spezifische Teil- und Sonderregelungen zu treffen, mit denen jeweils eigenständige Ziele verfolgt werden.

Für den vorliegenden Zusammenhang steht es deshalb außer Frage, dass der Gesetzgeber die Befugnis hat, Einzelregelungen im Einkommensteuerrecht zu treffen, mit denen umweltpolitische Ziele – wie die Verringerung des **CO₂-Ausstoßes** von Kraftfahrzeugen aus Klimaschutzgründen – erreicht werden sollen. Wichtig ist dabei allerdings, dass sie ein Mindestmaß an **zweckgerechter Ausgestaltung** aufweisen und durch **erkennbare gesetzgeberische Entscheidungen** getragen sind.

²⁴⁰ Eingehend BVerfGE 93, 121/147 („Wasserpfeffig“); BVerfGE 99, 280/296; BVerfGE 105, 73/112; BVerfGE 116, 164/182.

²⁴¹ Vgl. BVerfGE 93, 121/147; BVerfGE 98, 106/117; BVerfGE 99, 280/296; BVerfGE 105, 73/112; BVerfGE 110, 274/292; BVerfGE 116, 164/182; BVerfGE 117, 1/31.

²⁴² BVerfG, Urt. v. 9. Dezember 2008, Rz. 59 (NJW 2009, 48/50).

Der Gesetzgeber muss also klar zu erkennen geben, dass es ihm um eine Regelung mit entsprechender Lenkungswirkung geht. Es reicht nicht, wenn die Regelung umweltpolitisch motiviert sein *könnte*. Sie muss es auch belegbar tatsächlich sein. Bei der Abschaffung der Entfernungspauschale lag es anders. Sie hätte unter Umständen umweltpolitisch begründet werden können, doch hatte der Steuergesetzgeber zu keinem Zeitpunkt entsprechende Erwägungen angestellt. Folglich konnten umweltpolitische Lenkungsziele auch nicht zur Rechtfertigung herangezogen werden.²⁴³

H.1.6. Pauschalisierung und Typisierung

Die Ausführungen zum Nettoprinzip (siehe oben, Kap. H.1.4) haben bereits erkennen lassen, dass es dem Steuergesetzgeber in ganz erheblichem Umfang gestattet ist, im Interesse an einer praktikablen Handhabbarkeit der steuerlichen Regelungen zu typisieren, zu pauschalisieren und zu generalisieren. Das gilt auch und gerade für die mitunter schwierige Abgrenzung zwischen beruflichem und privatem Nutzungsanteil. Dabei ist der Gesetzgeber allerdings gehalten, sich **am tatsächlichen Regelfall zu orientieren** und darf nicht umgekehrt Ausnahmekonstellationen zum Regelfall erklären. In der Entscheidung zur Entfernungspauschale erklärt das BVerfG dazu:²⁴⁴

„Unabhängig davon, ob mit einer Steuernorm allein Fiskalzwecke oder auch Förderungs- und Lenkungsziele verfolgt werden, ist die Befugnis des Gesetzgebers zur Vereinfachung und Typisierung zu beachten: Jede gesetzliche Regelung muss verallgemeinern. Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist der Gesetzgeber berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt (vgl. BVerfGE 11, 245 [254]; 78, 214 [227]; 84, 348 [359]). Auf dieser Grundlage darf er grundsätzlich generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen (vgl. BVerfGE 84, 348 [359]; 113, 167 [236]; st. Rspr.). Typisierung bedeutet, bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen. Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind, können generalisierend vernachlässigt werden. Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen (vgl. BVerfGE 82, 159 [185 f.]; 96, 1 [6]). Die gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen allerdings auf eine möglichst breite, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließende Beobachtung aufbauen (vgl. BVerfGE 84, 348 [359]; 87, 234 [255]; 96, 1 [6]). Insbesondere darf der Gesetzgeber für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen (BVerfGE 116, 164 [182 f.]; st. Rspr.).“

Ein „allgemeineres steuerrechtliches Regelungsmodell“ für die **typisierende Berücksichtigung des privaten Mitnutzens** betrieblich veranlasster Aufwendungen sieht das BVerfG in der Regelung zur Abzugsfähigkeit von Bewirtungskosten bei Geschäftsessen (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG), nach

²⁴³ Eingehend BVerfG, Urt. v. 9. Dezember 2008, Rz. 70 (NJW 2009, 48/52).

²⁴⁴ BVerfG, Urt. v. 9. Dezember 2008, Rz. 60 (NJW 2009, 48/50).

nur ein bestimmter Prozentsatz der als angemessen anzusehenden Gesamtaufwendungen abzugsfähig ist.²⁴⁵ Hierin soll zugleich der Grundsatz zum Ausdruck kommen, dass die Abzugsfähigkeit von zugleich die private Lebenssphäre berührenden Aufwendungen auf eine angemessene Höhe begrenzt sein soll.

Die Neuregelung zur Entfernungspauschale von 2007 betrachtet das BVerfG demgegenüber nicht als zulässige Form der Typisierung zur Zuordnung von beruflichen und privaten Nutzungsvorteilen:²⁴⁶

„Eine Typisierung, die die gemischte Veranlassung der Wegekosten zum Ausgangspunkt nähme, müsste daran ansetzen, die Vielzahl der Einzelfälle hinsichtlich der Unterscheidung zwischen privater und beruflicher Veranlassung in einem Gesamtbild zu erfassen. Sie hätte die Faktoren, die die Wahl des Verkehrsmittels und des Wohnsitzes bestimmen, in den Blick zu nehmen und auf dieser Grundlage die nach der gesetzgeberischen Einschätzung erfahrungsgemäß in der Realität „typischerweise“ vorkommenden Fälle zu regeln und zu verallgemeinern. Die Vorschrift des § 9 Abs. 2 Satz 1 EStG, nach der die Kosten für die ersten 20 Entfernungskilometer keine abzugsfähigen Werbungskosten sind, orientiert sich demgegenüber nicht an einem empirisch begründeten Regelfall und versucht nicht, die Veranlassungsbeiträge zur Höhe der Wegekosten in der Höhe der abzugsfähigen Beträge pauschalierend zu erfassen. Die Regelung steht in keiner Beziehung zu dem typisierend zu regelnden Sachverhalt der gemischten Veranlassung der Aufwendungshöhe. Die für die Abzugsfähigkeit der Wegekosten nach der Neuregelung entscheidende Mindestdistanz zwischen Wohnung und Arbeitsplatz ist für eine typisierende Bewertung und Gewichtung beruflicher wie privater Veranlassungsmomente offenkundig ungeeignet.“

Für den vorliegenden Zusammenhang lässt sich daraus die Erkenntnis gewinnen, dass der Gesetzgeber durchaus die Möglichkeit hat, die **wertende Aufteilung** zwischen beruflich und privat bedingten Aufwendungsanteilen **anders vorzunehmen**, als es bisher in den beiden Pauschalierungsvarianten der Listenpreis- und der Fahrtenbuchmethode zum Ausdruck kommt. Sucht er nach einer neuen Typisierung, so ist er daran gehalten, diese an der Realität auszurichten. Das gibt ihm die notwendigen Spielräume, um die steuerliche Abzugsfähigkeit nicht nur im Hinblick auf das quantitative Maß der Privatnutzung und dessen konkrete Bemessung neu zu bestimmen, sondern auch **weitergehende Beschränkungen der Abzugsfähigkeit** für Fallgestaltungen vorzusehen, in denen sich ein überschießendes Privatmotiv im Anschaffungspreis, in der Wahl der Fahrzeugart oder in der Ausstattung niederschlägt.

Der Gesetzgeber kann danach allerdings unter dem Gesichtspunkt der Typisierung keine Beschränkung der Abzugsfähigkeit vornehmen, die darauf hinausläufe, die Abzugsfähigkeit auf die unteren Preisklassen, auf niedrige Leistungsstärken oder günstige Emissionswerte zu begrenzen. Für derartige Änderungen des bestehenden Rechts bräuchte er gegebenenfalls eine andere Legitimationsgrundlage – z.B. aus dem Bereich des Klimaschutzes. Da die Verfolgung umweltpolitischer Lenkungsziele durchaus zulässig ist, ließe sich insofern an eine **Kombination** beider Intentionen denken. Allein im Wege einer typisierenden Neubewertung der beruflichen und priva-

²⁴⁵ Vgl. BVerfG, Urt. v. 9. Dezember 2008, Rz. 68 (NJW 2009, 48/51).

²⁴⁶ BVerfG, Urt. v. 9. Dezember 2008, Rz. 77 (NJW 2009, 48/52 f.).

ten Nutzungsanteile bei den Firmenwagen wäre das nicht möglich, weil der Gesetzgeber insofern daran gebunden ist, den Regelfall zum Ausgangspunkt zu machen.

H.1.7. Systemwechsel

Vom Ansatz her steht dem Steuergesetzgeber im Übrigen die Befugnis zu, das Gesamtsystem der Besteuerung gemischter Aufwendungen grundlegend neu zu ordnen - etwa indem er generell nur noch solche Aufwendungen als beruflich veranlasst anerkennt, die zu mehr als 50 % (oder zu einem höheren Prozentsatz) tatsächlich beruflichen Zwecken dienen. Dann aber müsste er das neue Leitprinzip nicht nur partiell einführen, sondern entweder zum allgemeinen Grundprinzip erheben oder zumindest deutlich machen, dass die Neuregelungen Teil eines umfassenderen Gesamtkonzepts sind, das nicht nur für einen oder einzelne besondere Fallgestaltungen gelten soll. Dazu wiederum die Ausführungen des BVerfG in der Entscheidung zur Entfernungspauschale:

„Die dem Steuergesetzgeber zustehende Gestaltungsfreiheit umfasst von Verfassungs wegen die Befugnis, neue Regeln einzuführen, ohne durch Grundsätze der Folgerichtigkeit an frühere Grundentscheidungen gebunden zu sein. Dies setzt allerdings voraus, dass wirklich ein neues Regelwerk geschaffen wird; anderenfalls ließe sich jedwede Ausnahmeregelung als (Anfang einer) Neukonzeption deklarieren. Die umfassende Gestaltungsfreiheit bei Entscheidungen für neue Regeln kann vom Gesetzgeber dann nicht in Anspruch genommen werden, wenn solche neuen Regeln nach Ziel und Wirkung die Orientierung an alternativen Prinzipien nicht erkennen lassen. Einen zulässigen Systemwechsel kann es ohne ein Mindestmaß an neuer Systemorientierung nicht geben. Insbesondere dann, wenn bei im Übrigen unveränderten Grundentscheidungen eine von diesen abweichende Belastungsentscheidung lediglich in einem schmalen Teilbereich mit der Behauptung eines Systemwechsels begründet wird, bedarf es greifbarer Anhaltspunkte – etwa die Einbettung in ein nach und nach zu verwirklichendes Grundkonzept –, die die resultierende Ungleichbehandlung vor Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigen können.“

Für die vorliegende Untersuchung kann diese Option vernachlässigt werden, denn eines grundlegenden **Systemwechsels bedarf es nicht**, um die verfolgten Regelungsintentionen – die Beseitigung von Fehlwirkungen und die Einführung dem Klimaschutz dienender Regelungselemente – umzusetzen.

H.2. Europarechtliche Vorgaben

Hinsichtlich der nationalen **Einkommensbesteuerung** ergeben sich aus dem Recht der Europäischen Union keine generellen Anforderungen. Das Einkommensteuerrecht ist nicht Gegenstand spezifischer europarechtlicher Richtlinien. Der Ende 2009 in Kraft getretene Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) weist der EU – ebenso wie der zuvor geltende EGV – in Bezug auf die direkten Steuern keine allgemeinen Regelungskompetenzen zu. Nur für einzelne besondere Teilbereiche des Ertragsteuerrechts mit grenzüberschreitender Bedeutung wurden bislang auf Grundlage von Art. 94 EGV Richtlinien erlassen.²⁴⁷

²⁴⁷ Vgl. Kamann, in: Streinz: EGV, Art. 93 Rdnr. 27 m.w.N.

Auch steuerliche Regelungen unterliegen den Beschränkungen des europäischen **Beihilferechts**. Sofern Einzelregelungen des Steuerrechts eine selektive Wirkung zugunsten bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige zukommt, können sie unter bestimmten Voraussetzungen als grundsätzlich verbotene staatliche Beihilfen im Sinne von Art. 107 AEUV (identisch mit dem früheren Art. 87 EGV) angesehen werden; denkbar ist das aber praktisch nur bei systemfremden Steuerbefreiungen oder -nachlässen.²⁴⁸ Es ist nicht ersichtlich, dass die hier diskutierten Änderungen eine in diesem Sinne selektive begünstigende Wirkung entfalten würden.

Anders ist die Ausgangslage im **Umsatzsteuerrecht**. Das Umsatzsteuerrecht ist strukturell weitgehend europarechtlich determiniert. Art. 113 AEUV (wie zuvor Art. 93 EGV) enthält für die Umsatzbesteuerung einen besonders hervorgehobenen Harmonisierungsauftrag, der durch die EU bzw. die frühere EG und EWG durch eine Reihe von speziellen Richtlinien schrittweise wahrgenommen und immer weiter verdichtet wurde.²⁴⁹ Im Mittelpunkt steht die **Mehrwertsteuer-systemrichtlinie** (2006/112/EG)²⁵⁰, die im Jahr 2006 an die Stelle der früheren, in ihrer Ursprungsform 1977 ergangenen und vielfach geänderten Sechste Umsatzsteuerrichtlinie (77/388/EWG)²⁵¹ getreten ist. Sie statuiert eine einheitliche Bemessungsgrundlage und legt die zentralen materiellen und verfahrensrechtlichen Grundlagen des gemeinschaftlichen Umsatzsteuerrechts fest.²⁵² Im Rahmen der Richtlinienvorgaben ist es Aufgabe der Mitgliedstaaten, die konkreten Steuersätze festzulegen. Ihnen steht dafür neben dem Normalsatz die Erhebung von bis zu zwei ermäßigten Steuersätzen offen, wobei die Zuordnung zu diesen nur für bestimmte Leistungsgruppen zulässig ist (vgl. Art. 96 ff. i.V.m. Anhang III der MwStSystRL). Hinsichtlich der Erhebungsstrukturen sind die Mitgliedstaaten weitgehend gebunden. Das gilt insbesondere für den Vorsteuerabzug (vgl. Art. 167 ff. MwStSystRL).

Da die Spielräume des nationalen Gesetzgebers im System der Umsatzsteuer vergleichsweise gering sind und die Umsatzsteuer für den Untersuchungszusammenhang nicht im Vordergrund steht, wird hier auf eine detaillierte Darstellung verzichtet.

H.3. Rechtliche Folgerungen

Die Untersuchung des übergeordneten rechtlichen Rahmens ergibt für die Verwirklichung der in Kap. H.1.1 dargelegten Vorüberlegungen zur Neugestaltung der Firmenwagenbesteuerung insgesamt **günstige Voraussetzungen**. Das gilt sowohl für die Zielrichtung, bestehende Fehlsteuerungswirkungen und Missbrauchsanfälligkeit zu beseitigen als auch für die weitergehende Absicht, in das Besteuerungssystem lenkende Effekte zur Verminderung der Treibhausgasemissionen zu integrieren.

²⁴⁸ Zum Ganzen Cremer, in: Callies/Ruffert: EGV, Art. 87 Rdnr. 28 m.w.N.; Heldenhain, Handbuch des europ. Beihilferechts (2003), § 4 Rdnr. 58.

²⁴⁹ Zum Ganzen überblicksartig Kamann, in: Streinz: EGV, Art. 93 Rdnr. 13 ff. m.w.N., Waldhoff, in: Callies/Ruffert: EGV, Art. 93 Rdnr. 13 ff. m.w.N.

²⁵⁰ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EU Nr. L 347/1, ber. ABl. Nr. L 335/60; zul. geänd. durch Art. 1 ÄndRL 2008/117/EG vom 16. Dezember 2008, ABl. EU 2009 Nr. L 14/7.

²⁵¹ 6. Umsatzsteuer-RL 77/388/EWG vom 17. Mai 1977: Harmonisierung der Bemessungsgrundlage, ABl. EWG 1977 Nr. L 145/1, zul. geänd. durch RL 2006/112/EG, ABl. EG Nr. L 347/1.

²⁵² Eingehend zu Inhalt und Wirkungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie Klenk, in: Sölch/Ringleb: UStG, Vorbem. Rdnr. 3. ff./12 ff./20 ff.

Neuregelungen zur Verminderung von **Fehlsteuerungseffekten und Missbrauchsanfälligkeit** bewegen sich vom Ansatz her im Rahmen des **Netto- und des Veranlassungsprinzips**. Der Gesetzgeber genießt innerhalb dessen weitgehende Freiheiten, wenn es darum geht, den Privatnutzen im Verhältnis zum beruflichen Nutzen anders als bisher zu bewerten und zu diesem Zweck zu einer neuen Art der Pauschalierung und Typisierung zu kommen. Praktische Beispiele aus anderen Bereichen stehen ihm dabei zur Seite (z.B. die Bewirtungskosten oder der Umgang mit Luxusgegenständen).

Bei neuen Typisierungen muss sich der Gesetzgeber allerdings an vorgefundenen **Regelkonstellationen** ausrichten; er darf keine Ausnahmefälle zum Standard erheben. Es ist ihm unter dieser Voraussetzung erlaubt, auch Beschränkungen der Abzugsfähigkeit für Fälle vorzusehen, in denen sich ein überschießendes Privatmotiv im Anschaffungspreis, in der Wahl der Fahrzeugart oder in der Ausstattung niederschlägt. Er darf also die Luxus-, Spaß- oder Sportkomponente mit in die Bewertung einbeziehen.

Zur Verfolgung weitergehender Zielsetzungen des **Klimaschutzes** kann (und muss) der Gesetzgeber den Rahmen des Netto- und Veranlassungsprinzips verlassen. Das ist ihm jedoch durchaus gestattet, soweit sich die betreffende Regelung hierfür als geeignet und (in einem Mindestmaß) zweckgerecht darstellt. Dem Gesetzgeber steht hierbei wiederum grundsätzlich ein großer Gestaltungsspielraum zu.

Beide Zielrichtungen können auch **kombiniert** werden. Dabei muss sich aber die einzelne Regelung bzw. Wirkung klar einer bestimmten Regelungsintention zuordnen lassen. Unter dieser Voraussetzung können beide aufeinander aufbauen und zugeschnitten werden. Eine unstrukturierte Vermischung beider sollte jedoch vermieden werden. Anderenfalls bestünde die Gefahr, dass gegen die Regelungen unter dem Gesichtspunkt mangelnder Folgerichtigkeit verfassungsrechtlichen Bedenken erhoben werden könnten.

H.3.1. Firmenwagen zur (rein) betrieblichen Nutzung

Für Firmenwagen mit (rein) betrieblicher Nutzung konnten in Kap. C.3.3 als Fehlsteuerungseffekte identifiziert werden:

- Eine Tendenz zum regelmäßigen Kauf von Neuwagen im Rhythmus der Absetzung für Abnutzung (AfA, i.d.R. 6 Jahre),
- eine relative Vorteilswirkung zugunsten von hochpreisigen Fahrzeugen, da sich die Preisunterschiede wegen der Steuerprogression und (zum Teil) der Umsatzsteuer im Vergleich zum privaten Kauf weniger stark bemerkbar machen.

Der ersten Tendenz kann durch eine ausdrückliche gesetzliche Fixierung einer **längeren AfA-Zeit** entgegen gewirkt werden. Sofern sich diese in einem überschaubaren Zeitrahmen hält, wird sie sich als verfassungsrechtlich vertretbar darstellen. Bei stärker ausgeprägter Verlängerung ergäben sich jedoch problematische Bewertungsunterschiede im Verhältnis zur Bewertung anderer betrieblicher Aufwendungen.

Der relativen Vorteilswirkung zugunsten der Anschaffung hochpreisiger Fahrzeuge kann innerhalb des von Progression und Vorsteuerabzugsberechtigung geprägten Systems nur eingeschränkt begegnet werden. Denkbar ist vom Ansatz her die pauschale Begrenzung der Absetz-

barkeit der Aufwendungen zur Anschaffung bestimmter Fahrzeugarten (z.B. Pkw) auf eine bestimmte **Höchstsumme** (wie es in Frankreich praktiziert wird) oder die **degressive Staffelung** des absetzbaren Betrages bei ansteigenden Gesamtkosten.

Bei diesen beiden Varianten ist zu bedenken, dass mit ihnen eine partielle **Abkehr vom Nettoprinzip** verbunden ist, wenn die Regelungen auch für rein betrieblich genutzte Fahrzeuge gelten sollen. Das gegenwärtige Einkommensteuergesetz kennt zwar eine Reihe von Tatbeständen, bei denen die Absetzbarkeit eingeschränkt ist (z. B. bei Bewirtungskosten oder bei Luxusyachten). Diese sind jedoch Ergebnis eines typisierenden Wertungsvorgangs des Gesetzgebers für die Anrechnung von privaten Nutzungsanteilen: Der Gesetzgeber nimmt an, dass bei den Bewirtungskosten ein gewisser Privatnutzen mit anfällt, und er unterstellt, dass die Anschaffung besonderer Luxusgegenstände allein oder ganz überwiegend privat motiviert ist. Das Einkommensteuersystem kennt demgegenüber keinen Tatbestand, für den die Absetzbarkeit begrenzt wird, ohne dass dahinter eine wertende Einstufung als anteilig oder vollständig privatnützlich stünde.

Aus diesem Grund ist grundsätzlich davon abzuraten, die Absetzbarkeit der Aufwendungen für **reine Betriebsfahrzeuge** anhand von Maßstäben zu beschränken, die sich auf die Höhe der Anschaffungskosten beziehen. Anders liegt es demgegenüber bei für **private** Zwecke mitbenutzten Fahrzeugen, weil dort regelmäßig davon ausgegangen werden kann, dass die Anschaffung eines hochpreisigen Fahrzeugs durch private Motive mit beeinflusst oder sogar entscheidend geprägt wird (siehe dazu sogleich, unter H.3.2 und H.3.3).

Eine strikte Begrenzung der Absetzbarkeit sämtlicher Betriebsfahrzeuge nach französischem Muster wäre in Deutschland wohl nicht ohne weiteres möglich. Dort wird die Absetzbarkeit generell durch einen Fixbetrag (in Höhe von derzeit 18.300 Euro) gedeckelt. Somit ergäbe sich mit steigenden Anschaffungskosten ein in der Relation sinkender Anteil der Absetzbarkeit. Verfassungsrechtlich dürfte das vom Ansatz her durchaus ebenfalls ein vertretbares Modell sein. Allerdings spricht einiges dafür, dass das Besteuerungssystem dann im Sinne eines Systemwechsels auch an anderen Stellen entsprechend umgestaltet werden müsste, um nicht bei einer Einzelregelung zu landen, die das Bundesverfassungsgericht als singuläre Ausnahme vom allgemeinen Besteuerungssystem bewerten würde.

Außerhalb einer systematischen Änderung des Steuerrechts oder einer spezifisch den Privatnutzen reflektierenden Begrenzung erscheint es zur Eindämmung von Fehlsteuerungen allenfalls noch denkbar, von der Absetzbarkeit Anschaffungen in solchen Preisdimensionen auszunehmen, die sich als Verschwendung ohne vernünftigen betrieblichen Nutzen darstellen.

Vorstellbar ist es demgegenüber ohne weiteres, die Absetzbarkeit generell – und unabhängig von der kostenmäßigen Höhe der Aufwendungen – nach dem **Treibstoffverbrauch** oder dem **CO₂-Ausstoß** zu staffeln, um auf diese Weise einen Anreiz zur Anschaffung von Fahrzeugen mit vergleichsweise geringerem Ausstoß von Treibhausgasen zu setzen. Für eine solche Regelung könnte der Gesetzgeber umweltpolitische Lenkungsziele ins Feld führen. Der partielle Bruch mit dem Nettoprinzip wäre in diesem Falle durch außersteuerliche Lenkungsmotive hinreichend legitimiert.

H.3.2. Firmenwagen mit Privatnutzung des Steuerpflichtigen

Bei Firmenwagen, die zum Teil auch privat genutzt werden, sind die Fehlsteuerungseffekte und Missbrauchsgefahren deutlich ausgeprägter (siehe Kap. C.4.3):

- Leitbestimmung ist hier die Listenpreisregelung, die an dem Konstruktionsfehler leidet, dass ihr Gebrauch umso vorteilhafter ist, je geringer der betriebliche Nutzungsanteil ausfällt. Damit lädt sie zu Lasten der Gesamtheit der Steuerzahler zum Missbrauch ein.
- Zudem enthält sie einen indirekten Subventionsanreiz für die Neuwagenhersteller, da sie diejenigen, die sich einen Gebrauchtwagen anschaffen oder einen Wagen besonders lange halten, benachteiligt.
- Auch die Listenpreismethode wirkt sich tendenziell zugunsten der höherpreisigen Fahrzeuge aus. Im direkten Vergleich zum privaten Kauf wirkt der Preisunterschied bei teureren Fahrzeugen deutlich weniger groß.
- Die volle betriebsseitige Absetzbarkeit der Betriebs- und Verbrauchskosten lässt die Sensibilität für die Treibstoffkosten sinken und bewirkt damit mittelbar eine Erhöhung des Treibstoffverbrauchs.
- Im Umsatzsteuerrecht ergibt sich eine Missbrauchsgefahr dadurch, dass es im Rahmen der Korrektur des Vorsteuerabzugs zulässig ist, den Privatnutzungsanteil plausibel zu schätzen.

Die Listenpreismethode dient dem Gesetzgeber als stark vereinfachendes Mittel zur Zurechnung des betrieblichen und des privaten Nutzungsanteils. Verfassungsrechtlich ist nach dem für die Anwendung des Nettoprinzips maßgebenden Veranlassungsprinzip von einem Fall der **gemischten betrieblichen und privaten Nutzung** auszugehen, nicht per se von einer primär betrieblichen Nutzung. Es steht dem Gesetzgeber frei, die 1%-Methode durch flankierende Regelungen um Missbrauchsgefahren zu bereinigen oder sie insgesamt durch ein anderes geeignetes Instrument zur Anrechnung des Privatnutzungsanteils auszutauschen.

Den Anreizwirkungen zugunsten höherpreisiger Fahrzeuge lässt sich systemimmanent z.B. dadurch entgegenwirken, dass die AfA im Hinblick auf privat mit genutzte Betriebsfahrzeuge auf einen bestimmten **Höchstbetrag** gedeckelt wird oder mit steigendem Anschaffungspreis in **degressiver Staffelung** Abschläge festgelegt werden. Ein solches Vorgehen wäre vom Ansatz her mit dem Nettoprinzip zu vereinbaren, da es durchaus nicht realitätsfremd ist anzunehmen, dass in dem höheren Anschaffungspreis in der Regel ein gesteigertes Privatinteresse zum Ausdruck kommt. Der Gesetzgeber ist hierbei nicht daran gebunden, nur die betrieblich und privat gefahrenen Kilometer gegenüberzustellen. Er kann auch den besonders im Privatinteresse liegenden Imagegewinn mit berücksichtigen.

Es dürfte dem Gesetzgeber auch frei stehen, im Falle der Privatnutzung bestimmte Arten von Fahrzeugen, die typischerweise mit einem deutlich überschießenden Privatnutzen verbunden sind, ganz aus der Absetzbarkeit herauszunehmen (z.B. Geländefahrzeugen bei Berufen ohne Geländewagennutzung, Cabrios, Fahrzeuge ab einer bestimmten Leistung oder ab einem bestimmten Anschaffungspreis) oder bei der AfA mit höheren Abschlägen zu versehen.

Ohne Bruch mit dem Nettoprinzip kann an Stelle geänderter AfA-Bestimmungen auch ein höherer Prozentanteil für hochpreisige Fahrzeuge im Rahmen der Listenpreismethode festgelegt werden (oder ein Ausschluss für typischerweise betriebsfremde Fahrzeuge).

Der indirekte Subventionsanreiz zugunsten des Neuwagenkaufs könnte eingedämmt werden, indem der 1-%-Methode an Stelle des Brutto-Listenpreises der reale Kaufpreis zuzüglich eines Pauschalbetrages für Betriebs- und Verbrauchskosten zugrunde gelegt wird.

Ein gewisses Konstruktionsproblem ergibt sich bei alledem aus der soeben erfolgten Rückkehr zur alten Entfernungspauschale, nach der Fahrten von und zur Arbeitsstätte uneingeschränkt als betrieblich veranlasst eingestuft werden, obwohl das BVerfG dem Gesetzgeber ausdrücklich den Spielraum dafür eröffnet hat, sie als gemischte Aufwendungen zu qualifizieren.²⁵³ Nach dieser gesetzlichen Wertung müssen die Wege von und zur Arbeitsstätte auch bei der Bewertung des Privatanteils im Rahmen der Firmenwagennutzung als betrieblich veranlasst angesehen werden. Dieses Problem ließe sich im Rahmen einer Neuordnung des Firmenwagenbesteuerungsrechts dadurch lösen, dass die Wege im Rahmen der Listenpreismethode als Privatanteil gewertet werden, im Rahmen der Werbungskosten aber wieder gutgeschrieben werden können.

Soweit intendiert ist, aus Gründen des Klimaschutzes Lenkungswirkungen zur Verringerung des **Treibstoffverbrauchs** oder der **CO₂-Emissionen** zu erzielen, empfiehlt es sich, die betreffenden Regelungen nicht lediglich bei den privat mit genutzten Fahrzeugen anzusetzen, sondern generell bei **allen Firmenfahrzeugen**. Denn es ist unter Aspekten der zweckgerechten Ausgestaltung in sich nicht schlüssig, diese Wirkungen allein auf die anteilig privat genutzten Fahrzeuge zu beschränken.

H.3.3. Überlassung betrieblicher Kraftfahrzeuge an Arbeitnehmer

Bei der Überlassung von Firmenfahrzeugen an Arbeitnehmer ähnelt die Problematik grundsätzlich derjenigen bei der Privatnutzung des Steuerpflichtigen selbst – mit dem Unterschied, dass hier formal eine rein betriebliche Nutzung vorliegt, weil insoweit auf den Arbeitgeber abgestellt wird, die Motive zur Auswahl des Fahrzeugs aber typischerweise stark privat geprägt sind (siehe oben, Kap. C.5.3). Bei unbefangener Betrachtung handelt es sich auch hier um eine gemischt betrieblich-private Nutzung, wenn auch in der Sonderform, dass beide Anteile personell auseinander fallen. Auch hier geht es im Kern um die begrenzende Einflussnahme auf einen überschießenden Privatnutzen, der sich in einer Tendenz zu hochpreisigen Fahrzeugen und einem hohen Treibstoffverbrauch widerspiegelt. Die Lösungsmöglichkeiten sind hier vom Ansatz her die gleichen wie bei der Selbstnutzung von Firmenwagen durch den Steuerpflichtigen (siehe soeben, Kap. H.3.2).

²⁵³ Vgl. BVerfG, Urt. v. 9. Dezember 2008, Rz. 71-75 (NJW 2009, 48/52).

I. Reformkomponenten und ihre Implikationen

Im Folgenden sollen zum einen Reformvorschläge auf Basis aufgestellter Kriterien bewertet werden, zum anderen sollen neue erarbeitet werden (Kapitel I). In diesem vorangehenden Kapitel geht es primär darum, unterschiedliche Bausteine zu entwickeln, die auf verschiedenartige Weise miteinander kombiniert werden können – mit unterschiedlichen Effekten und Vor- und Nachteilen. Wie gezeigt verzerren die derzeitigen Regelungen die Entscheidung zu Gunsten von Dienstwagen sowohl auf Seiten des Dienstwagennutzers als auch auf Seite des Unternehmens, das den Dienstwagen zur Verfügung stellt. Möchte man die Firmen- und Dienstwagenbesteuerung reformieren, so kann man folglich auf einer der beiden Seiten oder simultan auf beiden Seiten anknüpfen.

I.1. Verzerrungen und Lösungen aus dem Ausland

Auf der Nutzerseite besteht die Verzerrung darin, dass der zu versteuernde geldwerte Vorteil sehr viel niedriger ist als der tatsächlich entstehende. Diese Verzerrung kann niemals vollständig beseitigt werden, wenn eine Pauschalregelung beibehalten werden soll. Sie kann jedoch deutlich gemindert werden. Auch zu überlegen ist, ob eine Änderung nicht nur der Sätze sondern auch der Bemessungsgrundlage des geldwertes Vorteils sinnvoll gestaltet werden kann. Der geldwerte Vorteil bemisst sich derzeit stets am Neuwagenlistenpreis. Dies setzt den Anreiz, auch tatsächlich immer Neuwagen als Dienstwagen anzuschaffen. Auf Unternehmensseite kann die Absetzbarkeit von Anschaffungspreis und laufenden Kosten geändert werden, um die derzeit starken Anreize zu Gunsten von Dienstwagen zu vermindern.

Wie in Kapitel D erwähnt, sieht die steuerliche Regelung in Estland vor, dass Dienstwagen nicht steuerlich abgesetzt werden können, sobald sie privat genutzt werden. Nur im Fall einer ausschließlich dienstlichen Nutzung kann der Betrieb sie steuerlich geltend machen. Steuertheoretisch ist diese Regelung ebenso wenig korrekt wie die derzeit in Deutschland herrschende. Im Vergleich zur deutschen Regelung hat sie jedoch Vorzüge. Kein Dienstwagennutzer kann in diesem Fall auf dem Wege eines Dienstwagens der Steuerprogression entgehen; ebenso wenig kann er durch eine Dienstwagengestellung Lohnnebenkosten ausweichen. Es herrscht eine strikte Trennung der privaten und der dienstlichen Sphäre. Es ist zu erwarten, dass gemischt genutzte Fahrzeuge bei einer solchen Steuervorschrift privat zugelassene Kfz sind. Die mit einem privaten Kfz dienstlich vorgenommen Fahrten und somit entstandenen Kosten würden bei einem ebensolchen Verbot in Deutschland vom Unternehmen erstattet und könnten nunmehr auch steuerlich geltend gemacht werden. Im privaten Bereich existieren keine Verzerrungen in Bezug auf die Anschaffungs- und die Fahrtenentscheidung des Kfz. Der steuerliche Grundsatz, dass Absetzbarkeit dann gerechtfertigt und im Sinne eines effizienten Produktionsprozesses erwünscht ist, wird erfüllt: Die unternehmerisch resultierenden Kosten werden abgesetzt. Gleichzeitig sind diese dem Bruttobetrag nach geringer, da im Durchschnitt zu erwarten ist, dass das private Kfz ein solches ist, welches weniger verbraucht als ein Dienstwagen wie er derzeit in Deutschland als Lohnsubstitut angeschafft wird. Eine Aufzeichnung der privaten Fahrten verliert bei einer solchen Regelung ihre Notwendigkeit. Die dienstlichen Fahrten werden notiert, was einen vergleichsweise geringen bürokratischen Aufwand mit sich bringt. Den Ämtern entsteht kein zusätzlicher bürokratischer Aufwand. Wird ein Kfz viel dienstlich genutzt, so ist zu erwarten, dass das Unterneh-

men einen Dienstwagen anschafft, den der Angestellte oder Selbständige dann ausschließlich dienstlich nutzt. Da dieses nicht als Lohnsubstitut gehandelt wird und für den Betrieb lediglich einen bestimmten Zweck erfüllen soll, wird ein rationales Unternehmen gleichzeitig ein Fahrzeug wählen, welches einen moderaten Preis sowie Verbrauch aufweist. Somit sind bei einer solchen Regelung sämtliche wünschenswerte Kriterien erfüllt. Einziger Kritikpunkt bleibt, dass den Vertragsparteien eine Möglichkeit zur Entgeltgestaltung genommen wird. Verglichen mit den Vorteilen ist dies jedoch als akzeptabel zu erachten. Soll eine solche Regelung in Deutschland implementiert werden, so ist auf eine schrittweise Einführung und rechtlichen Bestandsschutz zu achten. Gleichwohl bleibt die Frage der Regelung für Selbständige offen. Hier kann nach wie vor eine Pauschalregelung greifen, wenn eine Pflicht zur Fahrtenbuchführung als nicht akzeptabel erachtet wird. Zu fordern, dass ein Selbständiger sich zwei Kfz anschaffe, um eines nur geschäftlich zu nutzen, ist absurd und auch unter ökologischen Gesichtspunkten kontraproduktiv.

Ein weiterer Vergleich mit dem Ausland zeigt folgendes. In den Niederlanden ist die derzeitige Dienstwagenregelung ähnlich der deutschen. Die Datengrundlage²⁵⁴ ist dort jedoch erheblich besser als in Deutschland. Auf einer breiten Datenbasis führten Eva Gutiérrez-i-Puigana und Jos van Ommen von der VU Universität Amsterdam 2008 eine Studie mit folgenden Ergebnissen durch. Derzeit wird der geldwerte Vorteil in den Niederlanden mit 25% bemessen: 25% des Anschaffungspreises des Kfz muss der Nutzer zu seinem zu versteuernden Einkommen hinzu addieren. Dieser Satz ist deutlich höher als die 1%-Regelung in Deutschland und erweist sich dennoch als zu niedrig. In dem Artikel wird eine nicht-verzerrende Besteuerung des geldwerten Vorteils von 51% errechnet. Der Wohlfahrtsverlust durch die steuerliche Verzerrung beläuft sich auf 900 Euro pro Jahr pro Dienstwagen, wovon 700 Euro aus dem durch die Steuervorteile induzierten höheren Anschaffungspreis resultieren sowie 200 Euro durch die vermehrten Fahrten verursacht sind. 78% der Angestellten haben ihren Dienstwagen in den letzten drei Monaten nicht dienstlich genutzt; 12% nutzen ihn für weniger als 100km pro Woche. Eine vorwiegend dienstliche Nutzung ist hier somit eindeutig abzuspüren; die Dienstwagen sind hier ein Privilegien stiftendes Lohnsubstitut. Nur in etwa 10% der zugelassenen Dienstwagen werden in den Niederlanden hauptsächlich bis ausschließlich dienstlich genutzt.²⁵⁵ Aufgrund des ähnlichen steuerrechtlichen Hintergrundes und auch sonst eine ähnlichen wirtschaftlichen Struktur können diese Werte durchaus als grobe Approximation für deutsche Verhältnisse gewertet werden. Gleichwohl können 51% geldwerter Vorteil nicht für Deutschland gefordert werden: Das Paper setzt lediglich auf Arbeitnehmerseite an. Ein derart hoher Prozentsatz stellt den Arbeitnehmer in Deutschland bei der Dienstwagenalternative deutlich schlechter als bei einer entsprechenden Barloohnerhöhung, so dass das Unternehmen dies kompensieren muss und *hierdurch* auf seiner Seite der Anreiz für einen Dienstwagen gemindert wird. Besser ist es, auf beiden Vertragsseiten anzusetzen. Somit bleibt das System transparenter. Im Folgenden werden für Deutschland Zahlen genannt werden, die jedoch nur als Richtwerte interpretiert werden dürfen, da die Datengrundlage keine optimale Berechnung zulässt.

²⁵⁴ Die genutzten Daten stammen aus Panel-Datensätzen sowie Cross-Section Surveys.

²⁵⁵ Für weitere interessante Ergebnisse siehe Gutiérrez-i-Puigana/van Ommen (2008).

I.2. Anknüpfungspunkte für Reformbausteine

Es liegen drei Punkte vor, an denen bei einer Reform der Dienstwagenbesteuerung angesetzt werden kann. So können Reformvorschläge zum einen die Absetzbarkeit des Kaufpreises, zum anderen die Absetzbarkeit des Treibstoffes und sonstiger laufender Kosten sowie zum dritten die Bezifferung des geldwerten Vorteils und dessen Besteuerung betreffen. So wird in den ersten beiden Fällen das Unternehmen adressiert, Reformen bezüglich der Bezifferung des geldwerten Vorteils richten sich hingegen an den Dienstwagennutzer. Wie in Kapitel D.1. erwähnt, gehört zu den Kriterien einer effizienten Reform, dass keine einseitige Verzerrung zugunsten der Entscheidung für einen Dienstwagen vorliegt, sondern stattdessen gewährleistet wird, dass der Nutzer indifferent ist zwischen der Nutzung eines Privat- oder Dienstwagens für private Fahrten²⁵⁶. Des Weiteren sollte für beide Seiten Indifferenz bei Dienstfahrten herrschen, so dass es unerheblich ist, ob ein Privatwagen mit Kostenerstattung von Seiten des Unternehmens oder aber einen Dienstwagen benutzt wird. Außerdem sollte die Reform den Anspruch haben, administrative Einfachheit und Effizienz zu gewährleisten und Transparenz und Planbarkeit für die Betroffenen herzustellen.

Für die Wirkungen sind insbesondere die Herstellung steuerlicher Neutralität und eine besonders hohe ökologische Durchschlagskraft relevant. Im Rahmen der vorliegenden Studie soll in einem ersten Schritt versucht werden, Neutralität zwischen der Nutzung eines Dienstwagens und dem Gebrauch eines Privatwagens herzustellen. In einem zweiten Schritt soll sodann untersucht werden, auf welche Weise stärker ökologische Gesichtspunkte in den Mittelpunkt gestellt werden können. Diese Vorgehensweise stellt keine Gewichtung nach Relevanz dar, sondern es geht darum, nicht in einem ersten Schritt eine zusätzliche Verzerrung mittels ökologischer Instrumente zu schaffen, sondern aus steuersystematischen Gründen Neutralität herzustellen. Auf diese Weise sind bereits indirekt positive ökologische Auswirkungen zu vermuten, da die zurzeit hohen Anreizwirkungen einer ausgeprägten Fahrtätigkeit mit dem Dienstwagen wegfallen. Beim Privatwagen spielen wieder Preismechanismen wie der Benzinpreis und Abnutzung eine große Rolle, die insbesondere bei der Übernahme der privaten Treibstoffkosten durch das Unternehmen wegfallen. Ist dies der Fall, ist davon auszugehen, dass der Arbeitnehmer oder Selbständige stärker auf den Verbrauch achtet und weniger oft das Privatfahrzeug oder aber das durch die Reform verteuerte Dienstfahrzeug in Anspruch nimmt.

Um die ökologische Lenkungswirkung zu erhöhen, kann in einem zweiten Schritt über zusätzliche stärker ökologische Instrumente diskutiert werden. Die Frage, die sich stellt, lautet jedoch, ob lediglich Dienstwagen Objekt der ökologisch orientierten Besteuerung sein sollten, oder ob nicht vielmehr die Pkw- Nutzer insgesamt adressiert werden sollten, soweit idealerweise im ersten Schritt bereits die steuerlichen Verzerrungen beseitigt worden. Die ökologische Durchschlagskraft wird größer sein, je mehr Autofahrer von der Reform betroffen sind; des Weiteren ist eine solch umfassende Lösung vereinbar mit steuerlichen Gerechtigkeitskriterien.

²⁵⁶ In diesem Zusammenhang muss beispielsweise berücksichtigt werden, dass ein Arbeitnehmer vor die Wahl gestellt wird, entweder eine Lohnnerhöhung zu erhalten oder einen Dienstwagen auf für die private Nutzung gestellt zu bekommen.

Falls man zu dem Schluss kommt, dass sich keine vollkommene Neutralität herstellen lässt, kann auch darüber nachgedacht werden, bereits in einem ersten Schritt ökologische Gesichtspunkte bei einer Reform zugrunde zu legen.

Neben einer ökonomischen und ökologischen Perspektive sind in Kapitel G Grundsteine für eine juristische Sichtweise gelegt worden, die insbesondere für eine tatsächliche Durchsetzbarkeit der Reformmaßnahmen von großer Bedeutung ist. Die juristische Analyse hat gezeigt, dass generell von einer großen Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers in den für eine Reform der Dienstwagenbesteuerung wichtigen Feldern besteht. Details bedürfen jedoch einer genaueren rechtlichen Überprüfung.

I.3. Bewertung von Reformvorschlägen

Im vorliegenden Kapitel sollen nach einer Skizzierung der derzeitigen Regelung mit den aktuellen Anreizmechanismen Reformvorschläge entwickelt werden. Zum einen werden vorhandene Reformvorschläge aufgegriffen bzw. weiterentwickelt und neue Reformvorschläge geliefert. Dabei wird nach einer Art Baukastenprinzip vorgegangen, da eingehend die Einzelkomponenten mit ihren Vor- und Nachteilen sowie Zielen vorgestellt werden. Im Anschluss findet sodann eine Entwicklung von Reformkonzepten statt, die sich aus diesen Einzelkomponenten zusammensetzen.

Die einzelnen Bausteine speisen sich aus Vorschlägen für in Deutschland anzuwendende Maßnahmen, umgesetzten Reformen bzw. Arrangements im Ausland und eigenen Überlegungen.

Die jeweiligen Reformbausteine lassen sich danach unterscheiden, ob man an der Besteuerung des Dienstwagnutzers oder an den Absetzungsmöglichkeiten und der Besteuerung des Unternehmens ansetzt. Des Weiteren ist es möglich, Bausteine zu wählen, die weder direkt den einen noch den anderen Akteur beeinflussen, und auch nicht als Maßnahme einer Dienstwagensteuerreform deklariert werden können. Hier ist z.B. die Kopplung an die Novellierung der Pkw-Energiekennzeichnungsverordnung zu nennen.

In der folgenden Tabelle 15 werden die einzelnen Reformbausteine veranschaulicht, die im Folgenden stärker diskutiert werden. Dabei werden sowohl die Vor- und Nachteile als auch die unterschiedlichen Einflüsse aufgezeigt. So kann durch eine Maßnahme die Kaufentscheidung des Arbeitgebers (oder Selbständigen) beeinflusst werden, indem weniger stark Dienstwagen oder beispielsweise verbrauchsärmere Dienstwagen nachgefragt werden. Des Weiteren kann sich das Fahrverhalten ändern, indem ein Arbeitnehmer den Dienstwagen nur noch für dienstliche Fahrten und nicht mehr für Privatfahrten nutzt, da diese Option steuerlich nicht mehr attraktiv ist. Außerdem besteht die Möglichkeit, das Verbrauchsverhalten zu ändern, indem private Fahrten eingedämmt werden.

Tabelle 15: Bausteine einer Dienstwagenreform

Maßnahme	Vorteile	Nachteile	Einfluss auf ...		
			Kaufverhalten	Nutzungsverhalten -verhalten	Fahr-/ Verbrauchs-
Dienstwagennutzer					
1. Erhöhung der Besteuerung des geldwerten Vorteils (bzw. andere Bemessung des geldwerten Vorteils)	Kosten der privaten Nutzung des Dienstwagens und eines Privatwagens nähern sich an, bestehende Verzerrung wird vermindert, keine einseitige Verzerrung zugunsten des geldwerten Vorteils (im Vergleich zur Fahrtenbuchmethode)	Keine völlige Neutralität zu gewährleisten (siehe Berechnungen) (z.B. spielt Abnutzung des Fahrzeugs für Arbeitnehmer beim Dienstwagen keine Rolle; Anteil in Höhe seines persönlichen Einkommensteuersatzes versus Gesamtkosten ²⁵⁷); bei Pauschalbesteuerung noch immer Anreiz einer unbegrenzten Nutzungsausweitung; Übernahme der Benzinkosten (durch Unternehmen) nicht zu verbieten (könnte aber Besteuerung unterliegen, siehe Maßnahme 4)	✓	✓✓	-
2. Einführung einer Fahrtenbuchpflicht (elektronisches Fahrtenbuch) und Abschaffung der Pauschalbesteuerung	Tatsächlicher Nutzen anhand der privaten Fahrtätigkeit ermittelbar und dementsprechend genauere Besteuerung möglich; jeder zusätzliche privat gefahrene Kilometer kostet im Gegensatz zur Pauschalbesteuerung Geld (Grenzkosten > 0); positive ökologische Effekte	Probleme eines Software/Hardware-Ausfalls; höherer bürokratischer Aufwand als bei Pauschalbesteuerung; noch immer höhere Kosten bei Nutzung eines Privatwagens, da bei Besteuerung des geldwerten Vorteils nur ein Teil der Kosten besteuert; potenzielles Datenschutzproblem muss gelöst werden.	✓	✓✓	✓✓
3. Besteuerung des geldwerten Vorteils nach Höhe der CO ₂ -Emissionen des Firmenwagens (für beide Berechnungsmethoden)	Aus umweltökonomischer Sicht sinnvoll, da indirekt (über Arbeitnehmer) Anreiz zum Kauf von energieeffizienten Fahrzeugen gegeben; durch schrittweise Senkung der CO ₂ -Grenzen kann technischen Neuerungen Rechnung getragen werden	Kompliziert Besteuerung; Schaffung neuer rechtlicher Rahmenbedingungen als Voraussetzung; ungleiche Behandlung von Dienstwagen und Privatwagen; Fehlanreize im Dienstwagenrecht werden nur indirekt behandelt ²⁵⁸ ; Fahrentscheidung wird durch Beibehaltung der Pauschalbesteuerung nicht beeinflusst, da noch immer Anreiz vorhanden, Fahrtätigkeit auszudehnen	✓	✓✓	-

²⁵⁷ Zu beachten ist jedoch die im Zuge der Dienstwagengestellung entstandene Lohneinbuße.

²⁵⁸ Zu befürworten, wenn keine erstbeste Lösung möglich erscheint.

Maßnahme	Vorteile	Nachteile	Einfluss auf ...		
			Kaufverhalten	Nutzungsverhalten	Fahr-/Verbrauchsverhalten
4. Besteuerung der Erstattung der privaten Benzinkosten durch das Unternehmen ²⁵⁹	Anreiz des Dienstwagennutzers, Benzin einzusparen, da an jedem Liter mit Steuerzahlung beteiligt; Ungleichbehandlung von Erstattung privater Benzinkosten und Fahrkostenzuschuss für Privatwagen minimiert	Benzinkostenerstattung steuerrechtlich bereits durch Besteuerung des geldwerten Vorteils abgegolten; noch immer Verzerrung gegenüber Privatwagen, da nur ein Teil der Kosten getragen	✓	✓	✓✓
5. Kompensationszahlung in Höhe des geldwerten Vorteils an das Unternehmen	Kosten der privaten Nutzung des Dienstwagens und eines Privatwagens nähern sich an ²⁶⁰	Zusätzlicher Aufwand für Nutzer und Unternehmen, Missbrauchspotential, Ressourcen für genaue Ausgestaltung auf Seiten der Finanzbehörden	✓	✓	✓
Unternehmen					
<i>Absetzbarkeit Anschaffungskosten</i>					
6. Verringerung der Absetzbarkeit bei privater Nutzung	Dienstwagengestellung wird unattraktiver, da mit höheren Kosten verbunden; Anreiz, kostengünstigeres (und damit evtl. verbrauchsärmeres) Fahrzeug zu erwerben	Nur sinnvoll in Kombination mit einer Erhöhung der Besteuerung des geldwerten Vorteils	✓✓	✓	-
7. Kopplung der Absetzbarkeit des Kaufpreises/der Absetzbarkeit für Abnutzung (AfA) an CO ₂ -Emissionen des Firmenfahrzeugs	Unter ökologischen Gesichtspunkten sinnvoll, da Anreiz zum Kauf energieeffizienter Fahrzeugen gegeben; durch schrittweise Senkung der CO ₂ -Grenzen technischen Neuerungen Rechnung getragen	Erhöhter Erhebungsaufwand im Vergleich zum Status quo ; Verzerrung gegenüber Privatfahrzeugen ²⁶¹ ; Fahrverhalten nicht beeinflusst ²⁶²	✓✓	-	-

²⁵⁹ Benzinkostenerstattung als geldwerter Vorteil berücksichtigt, womit sich gesamter geldwerter Vorteil erhöht und die Besteuerung steigt

²⁶⁰ Unabhängig davon, ob an Staat oder an Unternehmen gezahlt.

²⁶¹ Diese Verzerrung kann durchaus gewünscht sein, da es sich um eine Verzerrung zuungunsten von Firmenfahrzeugen handelt. Unter Neutralitätsgesichtspunkten wäre jedoch – wie bereits in der Studie angesprochen – eine Beseitigung der bestehenden Verzerrungen ohne Hinzunahme weiterer Verzerrungen erstrebenswert.

²⁶² Um das Fahrverhalten zumindest indirekt zu beeinflussen, könnte der Baustein mit einer CO₂-Differenzierung der Absetzbarkeit der Kraftstoffkosten kombiniert werden. Jedoch wird auch mit diesen beiden Bausteinen nicht direkt das Fahrverhalten beeinflusst, da die finanziellen Anreize im Hinblick auf den Dienstwagengesteller aber nicht auf den Dienstwagennutzer wirken. Daher sollte durch einen weiteren Baustein ebenfalls der Dienstwagennutzer beteiligt werden (Geldwerter Vorteil).

Maßnahme	Vorteile	Nachteile	Einfluss auf ...		
			Kaufverhalten	Nutzungsverhalten -verhalten	Fahr-/ Verbrauchs-
8. Begrenzung der Absetzbarkeit des Kaufpreises (Preis-Obergrenze)	Positive ökologische Effekte, da der Anreiz besteht, kostensparendere und damit oftmals auch umweltschonendere Fahrzeuge zu erwerben ²⁶³	Kaufpreisobergrenze in Deutschland rechtlich nicht machbar ²⁶⁴ ; möglicherweise kontraproduktive ökologische Wirkungen, da es auch innovative hochpreisige Fahrzeuge ²⁶⁵ gibt	✓✓	✓	-
9. Ausschluss von Absetzbarkeit, wenn private Nutzung möglich	Strikte Trennung zwischen privater und betrieblicher Nutzung; Dienstwagengestellung als Anreizmechanismus fällt weg, womit die Nachfrage sinken dürfte ²⁶⁶ ; keine Änderung der Besteuerung des geldwerten Vorteils mehr nötig	Missbrauchsanfälligkeit: Frage, auf welche Weise eine Dokumentation stattfinden kann, eine Fahrtenbuchpflicht für alle Firmenfahrzeuge wäre für alle Seiten mit zu hohem Aufwand verbunden;	✓✓	✓	-
10. Begrenzung der Absetzbarkeit für Abnutzung (AfA) (für jährliche AfA feste Obergrenze)	stärkere Nachfrage nach kostengünstigeren Fahrzeugen; Rückgang der Nachfrage nach Dienstwagen überhaupt ²⁶⁷	Bedarf einer Neuauslegung des Nettoprinzips; in Kombination mit Deckelung des Kaufpreises redundant, da bei festgelegter Abschreibungsdauer Deckelung des Kaufpreises bereits Deckelung der AfA bedeutet; Instrument nur sinnvoll in Kombination mit anderen Instrumenten	✓✓	✓	-
11. Kopplung der steuerlichen Absetzbarkeit an Top-Runner-Ansatz	Absetzbarkeit gemäß der Energieeffizienz des Fahrzeuges; positive ökologische Effekte	Verzerrung zwischen Dienst- und Privatwagen verursacht; Bedarf einer Schaffung neuer rechtlicher Rahmenbedingungen; umweltbewusstes Fahrverhalten nicht gefördert; keine breite Differenzierung nach Energieeffizienz wie unter Maßnahme 7	✓✓	-	-
12. Pauschalsteuer Unternehmen	Vorteil der Dienstwagengestellung minimiert; Nettoprinzip umgangen	Verzerrung hervorgerufen; zweitbeste Lösung, wenn anderweitige Besteuerung nicht möglich;	✓✓	✓	-

²⁶³ Allerdings ist nicht jedes teure Fahrzeug besonders umweltschädlich und nicht jedes billige per se umweltfreundlich.

²⁶⁴ Wie bereits in Kapitel H. ausgeführt, gestaltet sich eine Preis- Obergrenze für reine Betriebsfahrzeuge als äußerst schwierig, wenn nicht unmöglich. Denkbar wäre eine derartige Lösung hingegen für Dienstwagen mit privatem Nutzungsanteil.

Beispielsweise besteht für Büromöbel keine Kostendeckelung. Allerdings ist zum Beispiel die Unterkunft in einem Luxushotel nur begrenzt steuerlich absetzbar.

²⁶⁵ Beispielsweise Fahrzeuge mit alternativen Antriebssystemen.

²⁶⁶ Es ist anzunehmen, dass Arbeitnehmer nun vor die Wahl gestellt werden, entweder das Fahrzeug ausschließlich dienstlich zu nutzen oder mit dem Privatwagen Dienstfahrten durchzuführen, deren Kosten anschließend erstattet werden.

²⁶⁷ Damit ist der Dienstwagen als Belohnungsinstrument des Arbeitgebers weniger vorteilhaft als bei der derzeitigen Regelung.

Maßnahme	Vorteile	Nachteile	Einfluss auf ...		
			Kaufverhalten	Nutzungsverhalten -verhalten	Fahr-/ Verbrauchs-
		Bemessung der Pauschalsteuer kompliziert ²⁶⁸			
<i>Absetzbarkeit der laufenden Kosten</i>					
13. Verringerung der Absetzbarkeit bei privater Nutzung	Anreiz, verbrauchsärmere Fahrzeuge zu erwerben; Dienstwagengestellung beziehungsweise Erlaubnis der privaten Nutzung des Dienstwagens wird unattraktiver; stärkere Kontrolle des privaten Fahrverhaltens von Seiten der Unternehmen wahrscheinlich	Verstößt je nach Ausgestaltung gegen das Nettoprinzip	✓	✓	✓
14. Kopplung der Absetzbarkeit an CO ₂ -Emissionen des Firmenfahrzeugs	Aus umweltökonomischer Sicht sinnvoll; durch schrittweise Senkung der CO ₂ -Grenzen kann technischen Neuerungen Rechnung getragen werden	Erhöhter Erhebungsaufwand im Vergleich zum Status quo ; Verzerrung gegenüber Nicht-Firmenfahrzeugen ²⁶⁹ ; Fahrverhalten nur indirekt beeinflusst ²⁷⁰	✓✓	✓	-
15. Ausschluss von Absetzbarkeit, wenn private Nutzung möglich	Strikte Trennung zwischen privater und betrieblicher Nutzung; keine Änderung der Besteuerung des geldwerten Vorteils mehr nötig; für Arbeitnehmer besteht kein Anreiz mehr, privaten Verbrauch unendlich auszudehnen	Missbrauchsanfälligkeit: Frage, auf welche Weise eine Dokumentation stattfinden kann, eine Fahrtenbuchpflicht für alle Firmenfahrzeuge wäre für alle Seiten mit zu hohem Aufwand verbunden	✓	✓	-
16. Kopplung der steuerlichen Absetzbarkeit an Top-Runner-Ansatz	Absetzbarkeit gemäß der Energieeffizienz des Fahrzeuges; positive ökologische Effekte	Verzerrung zwischen Dienst- und Privatwagen verursacht; Bedarf einer Schaffung neuer rechtlicher Rahmenbedingungen; umweltbewusstes Fahrverhalten nicht gefördert; keine breite Differenzierung nach Energieeffizienz	✓✓	-	✓
<i>Allgemeine Ansätze (ohne konkreten Adressaten)</i>					
17. Top-Runner-Ansatz ²⁷¹	energieineffiziente Fahrzeuge kommen gar nicht mehr auf den Markt; nach Einigung auf Ausge-	Keine spezifische Maßnahme für den Bereich Firmen- und Dienstwagensteuerreform; lediglich	-	-	-

²⁶⁸ Zusätzliche Ressourcen zur Ausarbeitung und Erhebung auf Seiten der Steuerbehörden notwendig.

²⁶⁹ Diese Verzerrung kann durchaus gewünscht sein, da es sich um eine Verzerrung zuungunsten von Firmenfahrzeugen handelt. Unter Neutralitätsgesichtspunkten wäre jedoch – wie bereits in der Studie angesprochen – eine Beseitigung der bestehenden Verzerrungen ohne Hinzunahme weiterer Verzerrungen erstrebenswert.

²⁷⁰ Da lediglich finanzieller Anreiz für den Dienstwagengesteller, jedoch nicht für den Dienstwagennutzer.

²⁷¹ Erhebt energieeffizienteste auf dem Markt befindliche Fahrzeuge zum Standard.

Maßnahme	Vorteile	Nachteile	Einfluss auf ...		
			Kaufverhalten	Nutzungsverhalten -verhalten	Fahr-/ Verbrauchs-
(für alle Personenkraftwagen)	staltung aus ökologischer Sicht sinnvolle Maßnahme; Regelungsbedarf begrenzt; bereits internationale Erfahrungen, Erfahrungen in anderen Bereichen; keine Verzerrung zwischen Dienst- und Privatwagen	additiver Charakter; genaue Ausgestaltung fraglich; erhöhter Steuerungsbedarf und administrativer Aufwand			
18. Kopplung an Novellierung der Pkw-Energiekennzeichnungsverordnung	Kennzeichnungspflicht führt zu Stärkung des Umweltbewusstseins des Käufers	Als alleinige Maßnahme sinnlos für Dienstwagensteuerreform; nur additiver Charakter; Effekte möglicherweise gering, da es sich lediglich um eine „weiche“ Maßregelung handelt	✓	-	-

- ✓✓ Vermuteter starker Einfluss.
- ✓ Vermuteter schwacher oder indirekter Einfluss.
- Kein Einfluss erwartet.

Kaufentscheidung: Kauft man überhaupt noch einen Dienstwagen? Kauft man einen sparsameren/energieeffizienteren und/oder CO₂-emissionsarmen Dienstwagen?

Nutzungsentscheidung: Wird noch der Dienstwagen in Anspruch genommen, oder ist es lohnender den Privatwagen zu nutzen? (sowohl bei Dienst- als auch Privatfahrten)

Fahrtentscheidung: Schränkt man seine private Fahrtätigkeit mit dem Dienstwagen ein?

Auf Basis dieser Bausteine sind unterschiedliche Reformszenarien denkbar. Jedes Reformkonzept ist mit Vor- und Nachteilen verbunden, so dass jeweils abgewogen werden muss, welche Nachteile man in Kauf nehmen möchte. Zunächst sollen jedoch die einzelnen Bausteine näher beleuchtet werden, da Tabelle 15 lediglich eine erste Übersicht geboten hat.

I.3.1. Erhöhung der Besteuerung des geldwerten Vorteils (bzw. andere Bemessung des geldwerten Vorteils)

Der Ansatz am geldwerten Vorteil und dessen Ermittlung bewirkt eine Reduzierung der Anreize für eine private Dienstwagennutzung des Arbeitnehmers und verringert den Kostenunterschied zwischen der Nutzung eines Privat- und eines Dienstwagens in der Freizeit. Mit dieser Maßnahme kann approximativ Neutralität²⁷² zwischen diesen beiden Möglichkeiten hergestellt werden. Im Rahmen einer Pauschalmethode gilt dies niemals für den Einzelfall, jedoch muss sich der geldwerte Vorteil des Arbeitnehmers signifikant stärker an dem tatsächlichen Wert für den Arbeitnehmer orientieren.²⁷³ Wichtigster Punkt bei einer modifizierten Berechnung des geldwerten Vorteils ist, dass die privat gefahrenen Kilometer Grenzkosten größer Null aufweisen, so dass der Anreiz, die private Fahrtätigkeit unbegrenzt auszudehnen, beseitigt wird. Auch im Dienstwagenfall soll und muss der Nutzer an den laufenden Kosten und dem Verschleiß beteiligt werden. Während die Vertragsgestaltung Sache der Vertragsparteien²⁷⁴ (meist der Tarifparteien) ist und sein soll, kann und soll das Steuersystem an dieser Stelle für eine gleichmäßige Bewertung beider Tatbestände sorgen. Mit einer veränderten Formel zur Berechnung des geldwerten Vorteils, die diese Aspekte berücksichtigt, ließe sich der Vorteil, der zurzeit zugunsten der Pauschalbesteuerung im Vergleich zur Fahrtenbuchlösung für bestimmte Nutzergruppen²⁷⁵ besteht, reduzieren. Bei der Bezifferung des geldwerten Vorteils muss berücksichtigt werden, dass der Arbeitnehmer zugunsten der Dienstwagengestellung auf eine Barlohnerhöhung verzichtet, deren Höhe jedoch nur grob geschätzt werden kann.²⁷⁶ Auf die unterschiedlichen Entscheidungen, die bei einer Dienstwagengestellung getroffen werden, hätte eine derartige Maßnahme die folgenden Wirkungen: Die private Dienstwagennutzung und deren Abgeltung mit der Pauschalmethode wird für den Arbeitnehmer unattraktiver, so dass er je nach individuellen Gegebenheiten möglicherweise auf eine Abrechnung nach der Fahrtenbuchmethode wechselt. Zwar wird die Privatwagennutzung in der Freizeit im Vergleich zum Status quo wieder attraktiver, allerdings lässt sich davon ausgehen, dass in vielen Fällen noch immer die private Dienstwagennutzung bevorzugt wird.

Indirekt wird durch Änderungen in der Belastung des Fahrzeugnutzers auch der Dienstwagengesteller adressiert, da die Entscheidung für einen Dienstwagen nicht unilateral fällt. Dies betrifft sowohl die Frage, ob ein Dienstwagen angeschafft wird, als auch die Frage nach einem bestimmten Modell bzw. Charakteristika des Kfz die ökologisch relevant sind.

²⁷² Diese gilt stets für den Durchschnitt.

²⁷³ Siehe unten.

²⁷⁴ Meist trägt der Arbeitnehmer auch die privaten Treibstoffkosten.

²⁷⁵ Hier sind zum Beispiel Nutzer zu nennen, die in ihrer Freizeit sehr stark den Dienstwagen nutzen und/oder einen teureren Dienstwagen nutzen.

²⁷⁶ Hier wurde die potentielle Barlohnerhöhung für eine Spannweite an Lohnerhöhungen angenommen. Der Rahmen ergibt sich aus der Forderung, dass die Lohnerhöhung den Arbeitgeber in etwa so viel kostet, wie die Gestellung des Dienstwagens plus eine Marge.

Den geldwerten Vorteil betreffend lassen sich beispielhaft Berechnungen durchführen, welche Zahlenwerte generieren bei denen die Alternativen Dienstwagengestellung und private Haltung mit Barlohnerhöhung für den Arbeitnehmer indifferent sind. Als Parameter wurden wiederum 1500km monatliche wovon 800km Arbeitsstrecke²⁷⁷, 20% Sozialversicherungssatz, Gebrauch von sechs Jahren, 0,12Euro Treibstoffpreis pro km sowie Umsatzsteuer in Höhe von 19% angenommen. Der Forderung entsprechend, dass die gefahrenen Kilometer keine Nullkosten beim Arbeitnehmer verursachen dürfen sondern positiven Kostencharakter haben müssen, wird der geldwerte Vorteil nunmehr in Anlehnung an die derzeitige Regelung mit folgenden Komponenten berechnet:

- Geldwerter Vorteil auf den Anschaffungspreis, Prozentsatz pro Monat auf den Listenneupreis.
- Geldwerter Vorteil auf den Weg zur Arbeitsstätte wie gehabt.²⁷⁸
- Geldwerter Vorteil auf privat zurückgelegte Strecken, der Verschleiß und Treibstoffkosten abbildet.

Folgende Konstellationen bieten im Durchschnitt Neutralität. Als Grundlage für die Berechnungen dienen Median und Durchschnitt des Einkommens von Dienstwagenbesitzern, wie sie aus dem SOEP ermittelt worden. An der Grenze wurde ebenfalls mit den 25- sowie 75-Perzentilen gerechnet.

- Geldwerter Vorteil 1% mntl. auf den Anschaffungspreis, 1,25% auf 100km private Fahrten.
- Geldwerter Vorteil 0,5% mntl., 2% auf 100km private Fahrten.

Aus Gründen der politischen Durchsetzbarkeit und der administrativen Einfachheit sowie einer sehr guten Annäherung an einen indifferenten Zustand ist zur Implementierung, sofern sie anhand unten stehender Formel erfolgen soll, folgende Kombination empfehlenswert:

- Geldwerter Vorteil 1% auf den Anschaffungspreis, 1,25% auf je 100 privat gefahrene Kilometer.

Diese zeigt zunächst einen potentiellen Vorteil für die Nutzer eines Dienstwagens: Es wird nicht mehr der Listenneupreis, sondern der tatsächliche Anschaffungspreis des Fahrzeuges zu Grunde gelegt. Dieser ist kleiner oder gleich dem Listenpreis. Dies wirkt dem bisher bestehenden Anreiz entgegen, immer möglichst ein neues Fahrzeug anzuschaffen. Darüber hinaus besteht eine einheitliche Basis für die Berechnung des geldwerten Vorteils und die Absetzbarkeit auf der Unternehmensseite, welche sich stets an den Ist-Kosten orientiert. Neu ist die Besteuerung der privaten Fahrten, die bis dato in keinerlei Hinsicht Kosten für den Dienstwagennutzer verursachten. Dies führt nun dazu, dass die Grenzkosten eines zusätzlichen gefahrenen Kilometers nicht mehr Null betragen, sondern einen positiven Kostencharakter ausweisen. Dies bringt somit eine Annäherung an den Kostenverlauf eines privaten Kfz mit sich. Zwar sind die Kosten im Dienstwagenfall geringer; wichtig ist unter Aspekten ökonomisch und ökologisch effizienter Anreize jedoch, dass der Verlauf der Kosten sowie die Kostenstruktur vergleichbar sind. Der geldwerte Vorteil ermittelt sich demnach wie folgt:

²⁷⁷ Die Berechnungen sind zufriedenstellend konsistent bezüglich der Kilometerangaben.

²⁷⁸ Siehe Erläuterung zu dieser Komponente in Kapitel G.2.

$$GV = v^{gr} * AP + v^{pr} * (km^{pr} * \frac{AP}{J}) \quad \text{wenn Arbeitgeber private Treibstoffkosten trägt}$$

$$GV = v^{gr} * AP + \frac{1}{3} * v^{pr} * (km^{pr} * \frac{AP}{J}) \quad \text{wenn Arbeitnehmer private Treibstoffkosten trägt}$$

wobei AP = Anschaffungspreis, J = Nutzungsjahre gemäß AfA, 19% = USt, v = Vorteil in Pro Zent, TP = Treibstoffpreis inkl. USt.

Über den mit den gefahrenen Kilometern steigenden geldwerten Vorteil steigen nun die Kosten für privat gefahrene Kilometer. Hiermit wird dem Anreiz, den der derzeitige Nulltarif bietet, möglichst viel zu fahren, entgegengewirkt und in der Kostenstruktur Ähnlichkeit zu einem privat gehaltenen Kfz hergestellt.²⁷⁹ Der jeweils zweite Summand in der Gleichung bildet die laufenden Kosten ab. Diese setzen sich zusammen aus Verschleiß, Reparaturen sowie Treibstoffkosten. Wie Daten des ADAC zu entnehmen ist, betragen die Treibstoffkosten im Durchschnitt etwa zwei Drittel der laufenden Kosten. Trägt der Arbeitnehmer die Treibstoffkosten für seine private Nutzung selbst, so ist er folglich nur am verbleibenden Teil der laufenden Kosten steuerlich zu beteiligen. Demjenigen jedoch, der auch die privaten Treibstoffkosten vom Arbeitgeber bezahlt bekommt, entsteht auch hieraus ein geldwerter Vorteil, weshalb der zweite Term bestehen bleibt. In der Formel tauchen die Treibstoffkosten nicht explizit auf. Jedoch ist der Verbrauch positiv mit dem Anschaffungspreis korreliert.²⁸⁰ Insofern wird eine gute Abbildung der laufenden Kosten erreicht, die auch umweltpolitisch die richtigen Anreize setzt. Zusätzlich sind selbstverständlich, wie auch derzeit, 0,03% pro Kilometer Arbeitsweg multipliziert mit dem Anschaffungspreis zu versteuern.²⁸¹

Bei privater Haltung entstehen die Kosten pro Kilometer als Summe aus Verschleiß und Treibstoffkosten. Diese werden finanziert aus dem versteuerten Einkommen des Arbeitnehmers. Dieses ist annahmegemäß höher als bei einer Dienstwagengestellung. Bei letzterer entstehen die laufenden Kosten also nicht nur wiederum aus Verschleiß und Treibstoff bzw. dem hieraus resultierenden geldwerten Vorteil, sondern es sind die Opportunitätskosten des entgangenen Einkommens hinzuzurechnen. Angenommen wird, dass das betreffende Kfz insgesamt während seiner Nutzungsdauer 250.000km fährt.²⁸² Der Anschaffungspreis liege bei 25.000 Euro netto. Der Treibstoffpreis pro Kilometer liege bei 0,12Euro, der Sozialversicherungssatz bei 20%. Bei privater Zulassung kostet ein Kilometer somit 0,22 Euro. Dies ergibt sich als Summe der Treibstoffkosten pro Kilometer zuzüglich des Verschleißes pro Kilometer:²⁸³ $(TP / km + Verschleiß / km)$.

Das Ergebnis für den Dienstwagenfall ergibt sich nun als

$$(TP / km + Verschleiß / km) * 100 \% * (\tau^N + s) + ((L^H (1 - \tau^H - s) - L^N (1 - \tau^N - s)) / 12) / kmproMonat$$

²⁷⁹ Grenzkosten größer Null.

²⁸⁰ In der Anschaffung teure Hybrid-Fahrzeuge und andere umweltschonende Typen bedürfen hier einer Sonderregelung.

²⁸¹ Ausgleich zur Entfernungspauschale, vgl. Kapitel G.2.

²⁸² Für den tatsächlichen Verschleiß ist die Kilometerleistung in der Regel primär ausschlaggebend, nicht die Jahre der Nutzung.

²⁸³ Dieser wiederum resultiert aus dem Anschaffungspreis dividiert durch die Anschaffungskosten, hier: brutto.

Diese Berechnung berücksichtigt das entgangene Nettoeinkommen, welches für die Dienstwagengestellung in Kauf genommen wurde. Der geldwerte Vorteil für die privaten Fahrten wird zu 100% dem individuellen Einkommensteuersatz sowie den Sozialabgaben unterworfen. Der erste Teil dieser Summe ist stets geringer als im privat zugelassenen Fall: Der geldwerte Vorteil wird ja „nur“ zu 100% dem individuellen Einkommensteuersatz unterworfen, der naturgemäß geringer ist als 100%. Der zweite Teil der Summe berücksichtigt jedoch das entgangene Einkommen. Das Konstrukt ist so aufgebaut, dass die Nettoeinkommensdifferenz pro Monat berücksichtigt wird und hieraus, unter einer bestimmten Annahme der monatlich privat zurückgelegten Kilometer, ein *Einkommensverzicht pro Kilometer* errechnet wird. Somit ist der zweite Teil der Summe automatisch abhängig von den privat zurückgelegten Kilometern, was bei privater Haltung nicht zutrifft. Hier bleiben die Kosten pro km konstant. Dies führt dazu, dass je nach Parameterwahl für das Einkommen im Fall der Dienstwagengestellung, Einkommen ohne Dienstwagen sowie privat zurückgelegte Kilometer die Kosten pro km im Fall der Dienstwagengestellung über oder unter denen der privaten Haltung liegen. In jedem Falle schwanken sie aber in geringer Bandbreite um den privaten Wert. Verbleiben wir im Bereich der bisher angenommenen Parameter, so liegen die Kosten pro Kilometer im Dienstwagenfall unter Berücksichtigung eines Einkommensverzichts leicht über denen der privaten Haltung. Dies ist jedoch nicht zwingend negativ zu beurteilen, wenn man berücksichtigt, dass die Kosten für private Kilometer derzeit konstant gleich Null sind. Leider lässt es sich nicht vermeiden, dass sie Durchschnittskosten pro km bei Dienstwagengestellung mit steigenden privat zurückgelegten Kilometern sinken, da der Einkommensverzicht fix ist. Verglichen mit der Nullkostenalternative ist dies jedoch ein geringer Makel. Legen wir beispielhaft ein höheres Einkommen von 80.000 Euro, ein niedriges von 70.000 Euro sowie 1000km privat monatlich zu Grunde, so ergeben sich für den Fall privater Haltung 0,22Euro Kosten pro km und für den Dienstwagenfall 0,42Euro. Diese liegen vor allem begründet in den Opportunitätskosten des nicht wahrgenommenen höheren Einkommens. Berücksichtigt man dieses nicht, so liegen die Kosten pro km bei 0,11 Euro rein aus dem zu 100% versteuerten geldwerten Vorteil. Diese Art der Berechnung setzt jedoch voraus, dass man à priori einen Wert darüber fixiert, wie viele Kilometer Gesamtleistung das Auto erbringen wird. Die Formel zur Bestimmung des geldwerten Vorteils lautet in diesem Fall anders als oben und anders als aktuell:

$$GV = v^{gr} * AP + 1 * (km^{pr} * \frac{AP}{km_{Gesamtleistung}}).^{284}$$

Folgende Konstellationen würden gemäß dieser Formel Neutralität sichern:

- 1% geldwerter Vorteil auf den Anschaffungspreis, 100% geldwerter Vorteil auf Privatfahrten.

Diese Formel hat der ersten oben vorgestellten gegenüber den Vorteil, die Kosten, Opportunitätskosten und ökonomischen Mechanismen auf Arbeitnehmer- bzw. allgemein der Nutzerseite besser abzubilden. Dies macht sie gegenüber obiger Formel robuster. Ein Nachteil besteht darin, dass eine Gesamtleistung à priori festgelegt werden muss.

Eine weitere Möglichkeit besteht darin, die laufenden Kosten an den CO₂-Emissionen des Fahrzeugs zu bemessen, da diese eindeutig mit dem Verbrauch korreliert sind. Bei dieser Variante ist

²⁸⁴ Zzgl. 0,03% für die Fahrten zur Arbeitsstätte, wie aktuell.

zu betonen, dass an dieser Stelle **keine** ökologische Lenkungsabsicht besteht, sondern die CO₂-Werte zur Feststellung einer Kostenkomponente herangezogen werden. Die CO₂-Version kann jedoch den Verschleiß des Fahrzeugs nicht abbilden. Auch eine Kombination aus Anschaffungspreis und CO₂-Emissionen ist zur realitätsnahen Abbildung der laufenden Kosten möglich.

Auf Grund der etwaigen Divergenzen zwischen Listenpreisen und Anschaffungspreisen sowie der daraus resultierenden Tatsachen, dass bei Gebrauchtwagen und Ermittlung der laufenden Kosten anhand des Anschaffungspreises die laufenden Kosten systematisch unterschätzt würden, bietet sich darüber hinaus eine Differenzierung zwischen Neuwagen und Gebrauchtwagen zur Ermittlung des geldwerten Vorteils an.²⁸⁵

In jedem Fall stellt sich die Frage nach der korrekten Erfassung der privat gefahrenen Kilometer. Hier bleibt dem Nutzer des Dienstwagens die Möglichkeit bestehen, eine Pauschalierung zu wählen oder ein Fahrtenbuch zu führen. Letzteres erlaubt eine genaue Abrechnung. Für die Pauschalierung wird folgendes empfohlen: Es wird angenommen, dass *nach Abzug* der Kilometer zur Arbeitsstätte (volle Kilometer) von der Gesamtleistung des Jahres 75% der Fahrten privat veranlasst waren. Waren weniger Fahrten privat veranlasst, so ist dies durch ein Fahrtenbuch nachzuweisen. Der Abzug der Kilometer zur Arbeitsstätte ist deshalb relevant, um einer Gleichbehandlung derer, die einen sehr kurzen und einen sehr langen Arbeitsweg haben, zu gewährleisten.

I.3.2. Einführung einer Fahrtenbuchpflicht (elektronisches Fahrtenbuch) und Abschaffung der Pauschalbesteuerung

Ein obligatorisches elektronisches Fahrtenbuch bringt den Vorteil mit sich, dass der private Nutzungsanteil eines Dienstwagens exakt bestimmbar ist und somit die laufenden Kosten des Fahrzeuges den jeweiligen Nutzungsanteilen zugerechnet werden können. Somit würden die zuvor erwähnten Nachteile einer Pauschalbesteuerung durch die Einführung einer Fahrtenbuchpflicht – und eine damit einhergehende Abschaffung der Pauschalbesteuerung – außer Kraft gesetzt.

Im Gegensatz zum handschriftlichen Fahrtenbuch besteht beim elektronischen Fahrtenbuch bei guter technischer Ausgestaltung eine geringere Manipulierbarkeit²⁸⁶. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass nachträglich keine Änderungen vorgenommen werden können.

Mit Hilfe einer derartigen Regelung würden direkt oder indirekt alle drei Entscheidungen beeinflusst. Direkt würde man auf die Nutzungs- und Fahrentscheidung des Fahrzeugnutzers einwirken, da jeder zusätzlich privat gefahrene Kilometer mit zusätzlichen Kosten verbunden ist, was auch aus ökologischer Hinsicht einen Vorteil darstellt. Voraussetzung für eine Egalisierung der Kosten ist jedoch, dass die Ausgestaltung des Arbeitsvertrages keine Kostenerstattung durch die Firma vorsieht. Werden die Kosten von Unternehmensseite getragen, so ist es jedoch möglich, die

²⁸⁵ Auf Grund des deutlichen Praxisbezugs dieser Überlegungen sei zur genaueren Darstellung und der Abbildung der dazugehörigen Formeln auf den Implementierungsvorschlag am Ende des Gutachtens verwiesen.

²⁸⁶ Moderne elektronische Fahrtenbücher funktionieren beispielsweise so, dass der Dienstwagennutzer vor Fahrtbeginn per Tastendruck angeben muss, ob es sich um eine Dienst- oder aber Privatfahrt handelt. Die übrigen Informationen werden vom System, das wie ein Navigationsgerät mit einer Satellitenortung (GPS) ausgerüstet ist, gesammelt. Über die Positionskordinaten werden sowohl Abfahrtsort als auch Fahrtziel automatisch erfasst. Im Anschluss berechnet der Computer über die während der Fahrt gesammelten Koordinaten die zurückgelegten Kilometer.

privat gefahrenen Kilometer im Rahmen des geldwerten Vorteils exakt zu nutzen und entsprechend zu besteuern.

Werden die privat verursachten Kosten nicht vollständig übernommen, kann von einem indirekten Einfluss auf die Kaufentscheidung ausgegangen werden, da der Arbeitnehmer möglicherweise ein verbrauchsärmeres und günstigeres Fahrzeug favorisiert.

Die Fahrtenbuchmethode bietet den Vorteil, dass sich die private Fahrtätigkeit und der daraus resultierende Nutzen genau beziffern lassen, wodurch eine exaktere Besteuerung möglich wird.

Es stellt jedoch derzeit einen Nachteil von Fahrtenbüchern dar, dass sie leicht zu manipulieren sind, weswegen bereits für handschriftlich geführte Fahrtenbücher strikte Regeln bestehen. Für die seit einigen Jahren auf dem Markt befindlichen elektronischen Fahrtenbücher muss die Vorgabe erfüllt sein, dass sie nicht nachträglich abgeändert werden können beziehungsweise im Falle einer Korrektur diese automatisch kenntlich gemacht wird. Des Weiteren sind bei elektronischen Fahrtenbüchern Nachteile wie Software- oder Hardware- Ausfälle vorstellbar. Die Anschaffung elektronischer Fahrtenbücher bringt auch nicht unbeträchtliche Kosten mit sich, die wiederum einer steuerlichen Absetzbarkeit unterliegen müssen.

Nicht nur für den Führer des Fahrtenbuches sondern auch für die Steuerbehörde bringt eine derartige Regelung einen höheren bürokratischen Aufwand mit sich als die Pauschalbesteuerung. Eine Fahrtenbuchpflicht bringt möglicherweise eine Reduktion der privaten Dienstwagennutzung mit sich. Blicke der Nutzungsumfang wie bisher bestehen, würde der bürokratische Aufwand der Finanzämter stark zunehmen.

Die Option einer Fahrtenbuchpflicht für alle sollte jedoch in den nächsten Jahren nicht in Vergessenheit geraten, da im Laufe des technischen Fortschritts zu erwarten ist, dass eine einfache Erfassung und Verarbeitung der Daten in Zukunft möglich sein wird.

I.3.3. Besteuerung des geldwerten Vorteils nach Höhe der CO₂-Emissionen des Firmenwagens (für beide Berechnungsmethoden)

Die Einbeziehung von Umweltgesichtspunkten in Form des CO₂-Ausstoßes des jeweiligen Fahrzeuges ist aus ökologischer Hinsicht positiv zu beurteilen. So würde sich – wie beispielsweise im FÖS-Konzept 2008 vorgesehen – die Besteuerung des geldwerten Vorteils nach der Höhe der CO₂-Emissionen richten. Nutzer besonders schadstoffarmer Fahrzeuge würden geringer als die Nutzer von Fahrzeugen mit durchschnittlichen Emissionswerten besteuert, Nutzer von Fahrzeugen mit einem hohen CO₂-Emissionswert würden einer höheren Besteuerung unterliegen. Damit soll der Anreiz gegeben werden, Fahrzeuge mit einem geringen CO₂-Emissionswert als Dienstwagen zu präferieren. Betrachtet man diese Maßnahme als Einzelinstrument, ist zu vermuten, dass für emissionsintensive Fahrzeuge statt der Pauschallösung die Fahrtenbuchregelung gewählt wird. Daher sollten – wie auch im FÖS-Konzept vorgesehen – ebenso im Rahmen der Fahrtenbuchregelung CO₂-Emissionswerte bei der Besteuerung zugrunde gelegt werden.

Ein Nachteil dieses Reformelements besteht darin, dass das Verbrauchsverhalten des Nutzers nicht beeinflusst wird. Zwar wird er bei unverändertem Fahrverhalten und Kauf eines verbrauchsärmeren Fahrzeugs weniger CO₂ emittieren. Der Anreiz, seine Fahrtätigkeit unbegrenzt auszuweiten, besteht aber insbesondere in dem Fall weiter, in dem das Unternehmen auch die Kraftstoffkosten trägt. Eine CO₂-Differenzierung der Besteuerung des geldwerten Vorteils sollte

also kombiniert werden mit der Abschaffung der Fehlanreize durch die Kraftstoffkostenübernahme. Nicht nur der Ausstoß ist ausschlaggebend für die Umweltbelastung, sondern ebenso die Anzahl der gefahrenen Kilometer.

Wie mehrfach betont, wird in dieser Studie im Bereich des geldwerten Vorteils zunächst der steuersystematische Ansatz favorisiert, Steuerneutralität herzustellen. Falls eine solche erste Lösung nicht gefunden werden kann oder wenn weitergehende ökologische Anreize geschaffen werden sollen, könnte eine Differenzierung der Besteuerung des geldwerten Vorteils nach CO₂-Emissionsklassen als Reformoption in Betracht gezogen werden.

Die internationale Untersuchung in Kapitel D hat gezeigt, dass eine Kopplung der Besteuerung des geldwerten Vorteils nach Emissionsklassen am differenziertesten in Großbritannien umgesetzt wurde. Aber auch andere Länder wie Niederlande oder Norwegen differenzieren die Besteuerung des geldwerten Vorteils nach Umweltkriterien.

I.3.4. Besteuerung der Erstattung der privaten Benzinkosten durch das Unternehmen

Ein Kritikpunkt im Rahmen der Besteuerung der laufenden Kosten eines Dienstwagens besteht darin, dass – anders als bei der Erstattung der Benzinkosten eines Privatwagens für dienstliche Fahrten – die Übernahme der Benzinkosten für Privatfahrten mit dem Dienstwagen durch den Dienstwagengesteller mit keinen zusätzlichen Steuerzahlungen für den Nutzer verbunden ist. Laut Rechtsprechung wird diese Vergünstigung bereits durch die Besteuerung des geldwerten Vorteils abgegolten²⁸⁷. Von Seiten des Unternehmens kann die Benzinkostenerstattung steuerlich geltend gemacht werden. Dies hat zur Folge, dass für den Dienstwagennutzer bei Privatfahrten die Grenzkosten und Durchschnittskosten für jeden zusätzlich gefahrenen Kilometer null betragen und er somit völlig unentgeltlich seine Privatfahrten ausdehnen kann.

Würde der Arbeitnehmer einen Privatwagen fahren und beispielsweise die Benzinkosten für den Arbeitsweg vom Unternehmen erstattet bekommen, sähe das Recht folgendes vor: Für Sachbezüge, die der Arbeitnehmer vom Unternehmen erhält, liegt die Freigrenze bei 44 Euro. Dabei muss es sich jedoch um Sachleistungen handeln, wobei zum Beispiel eine Tankkarte aufgrund des Kreditkartencharakters nicht akzeptiert wird. Geldleistungen oder Sachleistungen, die über diesem Wert liegen, müssen in diesem Fall der Benzinkostenerstattung für Fahrten mit dem Privatwagen voll versteuert werden.

Durch eine Reform der Besteuerung in der Hinsicht, dass der Arbeitnehmer oder Selbständige die Übernahme der Benzinkosten durch das Unternehmen für den privat genutzten Dienstwagen versteuern muss, ließen sich Anreize schaffen, das Verbrauchsverhalten zu ändern. So ist davon auszugehen, dass der private Verbrauch eingedämmt wird, da die Grenzkosten nicht mehr gleich Null sind. Ebenso kann sich eine derartige Maßnahme auf das Kaufverhalten auswirken, da der Arbeitnehmer möglicherweise ein verbrauchsärmeres Fahrzeug präferiert. Außerdem wird die private Nutzung im Vergleich zum Status quo weniger attraktiv.

²⁸⁷ Beachtet werden muss, dass Straßenbenutzungsgebühren (Vignetten, Mautgebühren) für die mit einem Firmenwagen unternommenen Privatfahrten nicht mit der 1%-Regelung abgegolten werden, sondern die Höhe des geldwerten Vorteils beeinflussen.

Eine weitere Option ist ein Verbot der Kraftstoffkostenübernahme. Soweit rechtlich durchsetzbar, würden davon sogar noch stärkere positive ökologische Wirkungen ausgehen, weil der Arbeitnehmer nicht nur seinen Steueranteil, sondern die gesamten Kraftstoffkosten tragen müsste.

Eine dritte Option ist die Erhöhung des zu versteuernden Satzes auf den Listenpreis um z.B. 2-3 Prozentpunkte. Auch hierdurch würden die Fehlanreize der Benzinkostenübernahme etwas reduziert, allerdings nur pauschaliert und damit ohne Anreiz für die konkreten Nutzungsentscheidungen. Anders ausgedrückt: Wer erst einmal die höheren Prozentpunkte auf den Listenpreis versteuert hat, hat hinterher trotzdem den Anreiz, seine Fahrleistung auszudehnen, weil der Arbeitgeber weiterhin die vollen Betriebskosten trägt.

I.3.5. Kompensationszahlung in Höhe des geldwerten Vorteils an das Unternehmen

Wie im Kapitel zu den internationalen Erfahrungen angerissen, besteht in Dänemark die Option, dass der Dienstwagennutzer Kompensationszahlungen für Privatfahrten an das Unternehmen in Höhe des geldwerten Vorteils zahlen kann, womit seine Steuerpflicht entfällt. Durch diese Regelung gewinnt somit die Dienstwagennutzung den Charakter einer Leihwagennutzung. Da es sich um einen Austausch von Leistungen handelt, dürfte auch in diesem Falle eine Umsatzsteuerzahlung anfallen.

Diese Maßnahme hat zur Folge, dass sich die Kosten der Privatwagennutzung und der privaten Nutzung des Dienstwagens annähern – unabhängig davon, ob die Zahlung an das Unternehmen oder den Staat erfolgt. Ein Einfluss ist sowohl auf die Kauf-, Nutzungs- als auch Fahrentscheidung zu erwarten, wobei letzterer davon abhängt, wie die genaue Ausgestaltung aussieht.

Bei einer möglichen Ausgestaltung muss darauf geachtet werden, dass für das Unternehmen oder den Nutzer über die Zahlung eine Dokumentationspflicht besteht und dem Finanzamt ein Nachweis erbracht werden muss, da ansonsten ein hohes Missbrauchspotential die Folge wäre.

I.3.6. Verringerung der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten bei privater Nutzung

Möchte man statt wie zuvor beim Dienstwagennutzer beim Unternehmen ansetzen, besteht eine Möglichkeit in der Verringerung der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten, wenn der Dienstwagen auch einer privaten Nutzung unterliegt.

Die Verringerung der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten für Firmenwagen insgesamt kann als mit dem Nettoprinzip vereinbar angesehen werden, sofern die Verringerung des Satzes der Absetzbarkeit quantitativ mit dem Anstieg bzw. dem Sinken des privaten Nutzungsanteils korreliert (zum Nettoprinzip siehe insb. Kap. H.1.4 und H.1.5).

Durch diese zusätzliche Belastung beziehungsweise geringere Entlastung wird es für Unternehmen zunehmend unattraktiver, einen Dienstwagen zur Verfügung zu stellen. Zudem ist davon auszugehen, dass zunehmend kostengünstigere Fahrzeuge nachgefragt werden, womit indirekt in den meisten Fällen auch ein positiver Umwelteffekt verbunden ist.

Nicht nur die Kaufentscheidung sondern indirekt wird auch die Entscheidung für oder gegen eine private Nutzung eines Dienstwagens durch diese Reformmaßnahme beeinflusst. So kann es sein, dass der eigentliche Dienstwagennutzer nun seinen Privatwagen für private Fahrten nutzt, da

das Unternehmen nicht mehr bereit ist, die Dienstwagengestellung für den privaten Bereich vorzunehmen.

Wird jedoch weiterhin ein Dienstwagen auch für private Fahrten zur Verfügung gestellt, ändert sich für den Nutzer nichts. Werden zusätzlich die Benzinkosten erstattet, besteht für den Arbeitnehmer noch immer der Anreiz, seine private Fahrtätigkeit (unbegrenzt) auszudehnen, so dass sich sein Verbrauchsverhalten nicht ändert. Daher ist eine solche Reformmaßnahme nur sinnvoll, wenn sie mit einer Maßnahme verbunden wird, die direkt den Dienstwagennutzer adressiert.

Zu dieser Thematik der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten gehören auch die folgenden Reformmaßnahmen. Die extremste denkbare Reformmaßnahme wäre ein vollständiger Ausschluss der Absetzbarkeit im Falle der Privatnutzung (siehe dazu Reformmaßnahme 9).

I.3.7. Kopplung der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten/der Absetzbarkeit für Abnutzung (AfA) an CO₂-Emissionen des Firmenfahrzeugs

Wie auch schon bei der Besteuerung des geldwerten Vorteils gibt es Vorschläge, CO₂-Emissionen bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten zugrunde zu legen, die auch bereits in Großbritannien in die Tat umgesetzt worden sind. Wie der gemeinsame Vorschlag vom Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft (FÖS) und Greenpeace vorsieht, werden über eine Bonus-/Malus-Regelung Fahrzeuge mit niedrigen CO₂-Verbrauchswerten gefördert. Zu diesem Zweck wird ein Zielkorridor an Durchschnittsemissionswerten definiert, innerhalb dessen eine volle Absetzbarkeit der Anschaffungskosten und eine volle Absetzbarkeit für Abnutzung möglich sind.²⁸⁸ Für Fahrzeuge mit höheren Emissionswerten wird der Absetzbarkeitsfaktor stufenweise reduziert. Im Detail wird dieser Reformbaustein im Implementierungsvorschlag (Kap. K) diskutiert. Die Bonus/Malus-Regelung kann in dynamischer Hinsicht begrenzt werden, indem sie beispielsweise auf nachfolgenden Stufen in eine reine Malusregelung übergeht. Auf der anderen Seite ist es möglich, von Anfang an die Orientierung der Absetzbarkeit an den CO₂-Emissionen einer reinen Malusregelung zu unterwerfen. Das heißt, dass in diesem Fall lediglich die Fahrzeuge vollständig abgeschrieben werden können, die den festgesetzten Zielwert erreichen. Eine mehr als 100%ige Absetzbarkeit wie im Fall der Bonusregelung für Fahrzeuge, deren Emissionen unter dem Grenzwert liegen, ist bei der reinen Malus-Regelung nicht möglich. Die Fahrzeuge, die den Grenzwert nicht erreichen, können in beiden Fällen gemäß dem Absetzungsfaktor abgeschrieben werden.

Unter ökologischen Gesichtspunkten ist diese Maßnahme sinnvoll, da durch sie ein starker Anreiz zum Kauf energieeffizienter Fahrzeuge geschaffen wird. Isoliert betrachtet führt dieses Reformelement allerdings nicht, bzw. nur indirekt, zu einer Verhaltensänderung bezüglich des Verbrauchs- bzw. Fahrverhaltens, da nicht der Dienstwagennutzer belastet wird. Des Weiteren ist es sinnvoll, eine Kombination mit einer analogen CO₂-Differenzierung der Absetzbarkeit der Kraftstoffkosten vorzunehmen, um zumindest auf indirektem Wege das Verbrauchsverhalten beeinflussen zu können. Sinnvoll wäre es jedoch, diese Maßnahmen mit einer Reform der Besteuerung des geldwerten Vorteils des Dienstwagennutzers zu verbinden.

²⁸⁸ Im Rahmen des FÖS-/ Greenpeace- Konzeptes liegt der Zielkorridor im Zeitraum von 2009 bis 2011 bei 130 bis 140 g CO₂ pro Kilometer. Diese Zielwerte müssten zeitlich angepasst werden, wie im Implementierungsvorschlag geschehen.

Ein Nachteil ist, dass die Maßnahme dem Grundsatz zuwider läuft, dass das Unternehmen eigenständig über seine Betriebsausgaben entscheiden kann und diese vollständig absetzen kann, wenn kein privater Nutzen erkennbar ist. So unterliegt beispielsweise die Absetzbarkeit eines dienstlich genutzten Computers auch keinen Umweltgesichtspunkten, sondern es werden die reinen Kosten zugrunde gelegt.

Wie jede Differenzierung führt auch diese Maßnahme zu einem etwas höheren Verwaltungsaufwand, der allerdings mit Blick auf die Transparenz der Stufen vertretbar gering ist.

Hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung sind ergänzende rechtliche Überlegungen anzustellen. Die mit dem Vorschlag verbundene Einschränkung der Absetzbarkeit für emissionsstärkere Fahrzeuge läuft, wie aufgezeigt wurde, auf eine partielle Abkehr vom Nettoprinzip hinaus, weil die tatsächlichen Anschaffungskosten in den betreffenden Fällen nicht mehr voll absetzbar sind. Diese Abkehr vom Nettoprinzip lässt sich durch die hier verfolgten außersteuerlichen (klimapolitischen) Lenkungsmotive grundsätzlich hinreichend legitimieren (siehe Kap. H.1.5 und H.3.1).

Damit ist jedoch noch keine definitive Aussage darüber getroffen, wie weit die Spreizung der Absetzbarkeit nach CO₂-Emissionen konkret auseinander gehen darf, insbesondere ob es möglich ist, so weit zu gehen, dass die Absetzbarkeit bei bestimmten Emissionswerten auf einen sehr geringen Anteil der Anschaffungskosten reduziert oder gar gänzlich entfallen würde.

Zu beachten ist insofern, dass das Bundesverfassungsgericht gegenüber Widersprüchen und Wirkungsbrüchen innerhalb des Steuerrechts sowie zwischen Steuer- und Sachgesetzgebung relativ kritisch eingestellt ist. So sieht das Gericht etwa außersteuerliche Lenkungsmotive dann nicht mehr als von der steuerlichen Gesetzgebungskompetenz gedeckt an, wenn „die steuerliche Lenkung nach Gewicht und Auswirkung einer verbindlichen Verhaltensregel nahekommt“²⁸⁹ (sog. erdrosselnde Wirkung). Eine Malusregelung, die so weit geht, Fahrzeuge ab einer bestimmten Menge an CO₂-Ausstoß aus der steuerlichen Absetzbarkeit generell auszunehmen, könnte aus diesem Blickwinkel Vorbehalten begegnen. Relativiert werden diese Vorbehalte jedoch dadurch, dass sich der Bund bei klimapolitisch motivierten steuerlichen Bestimmungen zum CO₂-Ausstoß von Kraftfahrzeugen nicht nur auf die Steuergesetzgebungskompetenz stützen kann, sondern zusätzlich auch auf seine Sachgesetzgebungskompetenz für die Materie der Luftreinhaltung (Art. 74 Abs. 1 Nr. 24 GG).

Abgesehen von diesem daher wohl lösbaren Problem der Gesetzgebungskompetenz bleibt zu bedenken, dass die einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen zur Absetzbarkeit von Firmenwagen *innerhalb* des Steuersystems in einem gewissen Wechsel- und Spannungsverhältnis zu den Bestimmungen der Kfz-Steuer stehen.²⁹⁰ Es könnte als ein Systembruch verstanden werden, wenn hinsichtlich der Absetzbarkeit von Firmenwagen prägnant strengere Maßstäbe angelegt und erheblich weitergehende Verhaltensbeeinflussungen angestrebt würden, als es im Rahmen der Kfz-Steuer der Fall ist. Im Sinne einer Konsistenz der verschiedenen steuerrechtlichen Regelungen untereinander sollten daher allzu starke Wertungsunterschiede vermieden werden. Deshalb wird hier empfohlen, die untere Schwelle der Absetzbarkeit für die besonders emissionsstarken Fahrzeuge bei 50 % der Abschaffungskosten anzusetzen. Weitergehende Einschränkungen

²⁸⁹ BVerfGE 98, 106/118.

²⁹⁰ Vgl. zum Ganzen BVerfGE 98, 107/118 f.

könnten im Falle einer stringenter auf den Klimaschutz ausgerichteten Kfz-Steuer erwogen werden.

I.3.8. Begrenzung der Absetzbarkeit des Kaufpreises (Preis-Obergrenze)

Einige Reformvorschläge sehen vor, entweder privat genutzte Dienstwagen völlig von einer Absetzbarkeit auszuschließen²⁹¹ oder aber die Absetzbarkeit des Kaufpreises zu begrenzen, indem eine Preis-Obergrenze gesetzt wird. Denkbar wäre außerdem, die Absetzbarkeit völlig auszuschließen, wenn ein gewisser Betrag überschritten wird. Als Vorteil ist anzugeben, dass für einige Unternehmen der Anreiz besteht, kostengünstigere und damit auch oftmals verbrauchsärmere Fahrzeuge zu erwerben, die mit geringeren negativen Umwelteinflüssen verbunden sind.

Allerdings ist nicht jedes teure Fahrzeug besonders umweltschädlich und nicht jedes billige Fahrzeug besonders umweltfreundlich. Da auch innovative Fahrzeuge z.B. mit alternativen Antriebssystemen zum teuren Segment gehören, kann eine Kaufpreisobergrenze auch kontraproduktive ökologische Wirkungen entfalten. Aus ökologischer Sicht ist damit eine Orientierung der Besteuerung an CO₂-Klassen besser als kaufpreisbezogene Grenzen.

Besonders stark wird durch diese Maßnahme die Kaufentscheidung tangiert – in indirekter Weise jedoch auch die Fahrentscheidung, da möglicherweise wieder stärker Privatwagen genutzt werden. Wenn Oberklassefahrzeuge als Dienstwagen weniger stark nachgefragt und somit auch nicht mehr als Belohnungsinstrument eingesetzt werden, ist zu vermuten, dass die ehemaligen Nutzer von Dienstwagen der Oberklasse einen Privatwagen vorziehen.

Als Nachteil ist zu benennen, dass nicht den Charakteristika der jeweiligen Branche Rechnung getragen wird. So sind möglicherweise in speziellen Branchen größere und damit oftmals teurere Firmenwagen vonnöten, womit die Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen benachteiligt würden. Die Obergrenze würde also nur bei einem Teil der Nachfrager von Dienstwagen überhaupt greifen, während andere unverändert für ihre Zwecke zu teure und zu verbrauchsstarke Fahrzeuge nachfragen. Daher sollte bei einer Einführung der Maßnahme über branchenspezifische Regelungen nachgedacht werden, was jedoch wiederum mit höherem bürokratischen Aufwand verbunden ist.

Auch rechtlich ist die Einführung solch einer strikten Obergrenze für die Absetzbarkeit problematisch. Die Maßnahme stellt einen partiellen Bruch des Nettoprinzips dar, weil nicht mehr jedes Fahrzeug voll absetzbar wäre, das tatsächlich betrieblich genutzt wird (zum Nettoprinzip siehe insb. Kap. H.1.4 und H.1.5). Deshalb bedarf sie verfassungsrechtlich ggf. einer besonderen Legitimation:

- Das kann aus fiskalischen Motiven gerechtfertigt sein, wenn damit ein „Luxuskonsum“ auf Unternehmensseite oder eine „überschießende Privatnutzung“ adressiert werden sollen (wie es derzeit z.B. für Segelyachten der Fall ist). Dann jedoch müsste versucht werden, einen hierfür passenden Maßstab zu beschreiben; sofern dieser nicht näher ausdifferenziert werden soll, müsste er bei relativ hohen Preislagen angesetzt werden, um sicherzustellen, dass tatsächlich nur Fahrzeuge erfasst werden, die eindeutig dem Luxus oder der überschießenden Privatnutzung zugeordnet werden können (was z.B. auch anhand der Fahrzeugart möglich wäre).

²⁹¹ Vgl. tabellarische Übersicht in Kap. I.3, Punkt 9.

- Eine klimapolitische Begründung würde ein solches gesetzliches Vorhaben indessen rechtlich nicht tragen, weil der Anschaffungspreis kein geeigneter Indikator für den klimapolitischen Schaden oder Nutzen des Fahrzeugs ist.

I.3.9. Ausschluss von Absetzbarkeit der Anschaffungskosten, wenn private Nutzung möglich

Diese Reformmaßnahme sieht vor, dass ausschließlich die Dienstfahrzeuge steuerlich absetzbar sind, die keiner privaten Nutzung unterliegen. In der Praxis ist diese Maßnahme bereits in Estland realisiert worden.

Damit wird sichergestellt, dass eine scharfe Trennung von privater und geschäftlicher Ebene stattfindet. Auf diese Weise würden mit einer Maßnahme jegliche Probleme der Dienstwagenbesteuerung beseitigt, so dass die Besteuerung des geldwerten Vorteils komplett wegfallen könnte.

Die Maßnahme hätte erhebliche Effekte auf die Kaufentscheidung der Unternehmen, da die Dienstwagengestellung als Motivationsanreiz für Arbeitnehmer wegfallen würde. Indirekt würde somit auch die Fahrentscheidung beeinflusst, da durch den zuvor beschriebenen Effekt Arbeitnehmer wieder stärker beziehungsweise ausschließlich ihr Privatfahrzeug für private Fahrten nutzen würden.

Als Nachteil ist zu sehen, dass von einer hohen Missbrauchsanfälligkeit der Maßnahme auszugehen ist. Die Frage ist, wie sich die ausschließlich dienstliche Nutzung überprüfen lässt. Die Führung eines Fahrtenbuches für alle im Gebrauch befindliche Firmenwagen würde einen zu hohen Aufwand - sowohl für Unternehmen und Firmenwagennutzer als auch Steuerbehörden - bedeuten. Darüber hinaus wird den Vertragsparteien eine Möglichkeit der Entlohnungsgestaltung entzogen, nämlich der durch die Sachleistung der Bereitstellung eines Kfz, was ebenfalls juristisch zu thematisieren wäre.

Aus juristischer Sicht ist diese Maßnahme vor dem Hintergrund des Nettoprinzips ebenfalls als problematisch zu bewerten (zum Nettoprinzip siehe insb. Kap. H.1.4 und H.1.5). In der Variante, dass jeglicher privater Nutzen zum Ausschluss der Absetzbarkeit führen würde (auch solcher freiberuflicher Unternehmer), wäre sie ohne Zweifel als verfassungswidrig einzustufen, weil sie einen Bruch des Nettoprinzips darstellen würde, der nicht durch tragfähige gesetzgeberische Intentionen gerechtfertigt werden könnte. Namentlich mit dem Klimaschutz ließe sich eine solche Maßnahme nicht begründen, weil die private Nutzbarkeit als solche kein geeigneter Indikator für die CO₂-Emissionen ist. Vorstellbar wäre daher allenfalls die abgemilderte Variante eines Ausschlusses bei Dienstwagengestellung zur Privatnutzung an Arbeitnehmer - dies aber ebenfalls nicht aus Klimaschutzgründen, sondern allenfalls zur Vermeidung von Missbräuchen. Das könnte aber wiederum durch andere - mildere - Vorgehensweisen erreicht werden, so dass die Maßnahme nicht verhältnismäßig sein dürfte.

I.3.10. Begrenzung der Absetzbarkeit für Abnutzung (AfA) (für jährliche AfA feste Obergrenze)

Nach derzeitiger Verfahrenspraxis ist auf Grundlage vom Bundesministerium für Finanzen herausgegebenen sog. AfA-Katalogs in der Regel eine lineare Absetzbarkeit der gesamten Anschaffungskosten für Pkw über sechs Jahre vorgesehen. So werden die Kosten des abzuschreibenden

Wirtschaftsgutes gleichmäßig auf die Jahre der Nutzungsdauer aufgeteilt, so dass sich konstant hohe Jahresbeträge ergeben²⁹².

Die hier erwogene Maßnahme sieht nun vor, den jährlichen Abschreibungssatz zu senken. Wird an der Nutzungs- und Abschreibungsdauer von sechs Jahren festgehalten, würde eine solche Reform auf eine Senkung der gesamten Abschreibungssumme. Sind die Anschaffungskosten nicht mehr in gesamtem Umfang absetzbar, wird die Anschaffung eines Dienstwagens unattraktiver, oder es werden zumindest stärker kostengünstigere Fahrzeuge nachgefragt.

In Kombination mit einer Deckelung des Kaufpreises ist die Maßnahme redundant²⁹³, da bei einer festgelegten Abschreibungsdauer eine Deckelung des Kaufpreises bereits eine Deckelung der AfA bedeutet.

Dem Problem der derzeitigen Dienstwagenregelung, dass für Unternehmen oder Selbständige der Anreiz besteht, in relativ kurzen zeitlichen Abständen einen gebrauchten Dienstwagen gegen einen Neuwagen einzutauschen, würde mit einer Adaption den US-amerikanischen Abschreibungsmodalitäten begegnet. So ist in den USA die jährliche absetzbare AfA zwar gedeckelt, dennoch kann aber der gesamte Kaufpreis über einen größeren Zeitraum hinweg abgesetzt werden. Somit wird eine längerfristige Anschaffung von Personenkraftwagen gefördert, womit sich die Anzahl der auf den Gebrauchtwagenmarkt eingehenden Fahrzeuge verringern dürfte, was positive ökologische Effekte zur Folge hat.

Aus juristischer Perspektive ist zu beachten, dass es in dem Fall, in dem die Maßnahme auch für rein betrieblich genutzte Fahrzeuge gelten soll, eine partielle Abkehr vom Nettoprinzip erfolgen würde. Ohne eine Bemessung an konkreten umweltbezogenen Parametern könnte die Maßnahme verfassungsrechtlich nicht durch Umweltschutzmotive legitimiert werden (siehe zum Ganzen auch oben, H.1.4 und H.1.5).

I.3.11. Kopplung der steuerlichen Absetzbarkeit der Anschaffungskosten an Top-Runner-Ansatz

Der sogenannte Top-Runner Ansatz besagt, dass das energieeffizienteste Fahrzeug, das sich zurzeit am Markt befindet, als Standard definiert wird. Für alle anderen Fahrzeugtypen wird von staatlicher Seite eine Frist festgelegt, innerhalb der die Produzenten ebenso energieeffiziente Fahrzeuge herzustellen haben. Wird dieses Ziel nicht erreicht, dürfen als Sanktion die Fahrzeuge nicht auf den Markt gebracht werden. Dieser Top-Runner-Ansatz hat es zum Ziel, innerhalb kurzer Zeit den Markt mit den energieeffizientesten beziehungsweise umweltfreundlichsten Produkten zu durchdringen.

Würde man diesen Ansatz auf die steuerliche Absetzbarkeit der Anschaffungskosten eines Dienstwagens anwenden, würde es ähnlich der Absetzbarkeit nach CO₂-Emissionen eine Ausrichtung der Absetzbarkeit nach Umweltgesichtspunkten bedeuten. Das jeweils energieeffizienteste Fahrzeug würde zum Standard der Absetzbarkeit erhoben, nach dem sich die Absetzbarkeit weniger energieeffizienterer Fahrzeuge orientiert, die somit zu einem geringeren Anteil absetzbar

²⁹² Zu unterscheiden ist dabei der Abschreibungssatz (jährlicher Abschreibungsprozentsatz, der sich aus der Rechnung „100 Prozent / Nutzungsjahre“ ergibt) und der Abschreibungsbetrag („Anschaffungswert / Nutzungsdauer“).

²⁹³ Dies war bis April 2009 in Großbritannien der Fall.

wären. Möglich wäre eine Anwendung des Top-Runner-Ansatzes auch auf die Besteuerung des geldwerten Vorteils.

Positiv ist zu bewerten, dass auf diese Weise Umweltgesichtspunkten Achtung gezollt würde, indem ein großer Anreiz besteht, sich am derzeitigen Standard zu orientieren. Das Ausmaß des Anreizes hängt jedoch von der Höhe der finanziellen Unterschiede der Absetzbarkeit ab.

Eine derartige Maßnahme würde dazu führen, dass eine weitere Verzerrung zwischen Dienstwagen und Privatwagen auftritt. Es bedürfte ferner weitgehender juristischer Neuregelungen²⁹⁴, die jedoch laut vorgehender Untersuchung durchaus möglich wären.

Während die Maßnahme die Kaufentscheidung zu beeinflussen vermag, ist keine Veränderung des Verbrauchsverhaltens abzusehen. Eine Einsparung von CO₂-Emissionen wird lediglich durch den Kauf energieeffizienterer Fahrzeuge bewirkt – unter der restriktiven Annahme eines gleichbleibenden Verbrauchsverhaltens. Insgesamt wirkt die Maßnahme ähnlich der Staffelung der Absetzbarkeit nach CO₂-Werten.

I.3.12. Pauschalsteuer für das Unternehmen

Eine Pauschalsteuer für das Unternehmen könnte aus dem Grund sinnvoll sein, als dass auch bei völliger Indifferenz für den potenziellen Nutzer zwischen Dienstwagengestellung für Privatfahrten und Privatwagennutzung²⁹⁵ noch immer für das Unternehmen vorteilhaft sein kann, einen Dienstwagen zur Verfügung zu stellen. Durch eine Steuer würde dieser Vorteil verringert.

Fraglich ist jedoch, wie diese Besteuerung genau ausgestaltet sein sollte, und wie deren Höhe bemessen wird. Mit dem Nettoprinzip dürfte diese Steuer jedenfalls vom Ansatz her vereinbar sein, wenn sie nur in den Fällen, in denen eine private Dienstwagennutzung möglich ist, angewendet wird. Allerdings wäre die Verfahrensweise noch gröber als die heutige Listenpreismethode, so dass unsicher ist, ob sie durch das BVerfG noch als zulässige Form der Pauschalierung angesehen würde.

Durch eine solche Pauschalsteuer würde der Anreiz des Unternehmens verringert, *aufgrund* der steuerlichen Vorschriften einen Dienstwagen zur Privatnutzung als Anreizinstrument zur Verfügung zu stellen, was indirekt Auswirkungen auf das Fahrverhalten des Nutzers mit sich brächte.

I.3.13. Verringerung der Absetzbarkeit der laufenden Kosten bei privater Nutzung

Neben der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten kann auch an der Absetzbarkeit der laufenden Kosten angesetzt werden. Dabei sind ähnliche Ansätze denkbar wie auch schon bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten: So könnte beispielsweise die Absetzbarkeit der laufenden Kosten verringert, die Absetzbarkeit bei anteiliger privater Nutzung völlig ausgeschlossen und die Absetzbarkeit an CO₂-Emissionswerte gekoppelt werden.

Die Verringerung der Absetzbarkeit der laufenden Kosten bei Dienstwagen allgemein führt dazu, dass stärker Fahrzeuge nachgefragt werden, die die laufenden Kosten gering halten. Somit besteht ein größeres Interesse für Fahrzeuge mit geringerem Kraftstoffverbrauch, was mit positiven

²⁹⁴ Der Gesetzgeber müsste für eine derartige Maßnahme den Rahmen des Netto- und Veranlassungsprinzips verlassen.

²⁹⁵ Nach einer geeigneten Reform wie einer veränderten Besteuerung des geldwerten Vorteils.

Umwelteffekten verbunden ist. Allerdings müsste eine Reform so ausgestaltet sein, dass die vom BVerfG entwickelten Grundsätze für die Pauschalierung beachtet werden. Das bedeutet insbesondere, dass die Pauschalierung am tatsächlichen Durchschnitt und nicht an Ausnahmesituationen auszurichten ist (siehe dazu oben, H.1.6).

Ist die Verringerung der Absetzbarkeit der laufenden Kosten auf Fahrzeuge beschränkt, die auch privat genutzt werden, wird die Motivation, Dienstwagen als Anreizinstrument zur Verfügung zu stellen, gemindert. Stattdessen wird gewährleistet, dass Firmenwagen wieder stärker ihrer eigentlichen Bedeutung als ausschließlich unternehmerisch genutzte Fahrzeuge zugeführt werden.

Insgesamt hat diese Maßnahme Auswirkungen auf die Entscheidungen, ob überhaupt ein Firmenwagen erworben wird, und in welchem Maße das existierende Firmenfahrzeug genutzt wird. Es kann sein, dass der Arbeitnehmer gar nicht mehr befugt ist, das Firmenfahrzeug für Privatfahrten zu nutzen, oder aber er wird angehalten, seine Nutzung einzuschränken.

I.3.14. Kopplung der Absetzbarkeit der Kraftstoffkosten an CO₂-Emissionen des Firmenfahrzeugs

Wie auch schon bei der Kopplung der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten an die CO₂-Emissionen ist eine ebensolche Kopplung der Absetzbarkeit der Kraftstoffkosten aus ökologischer Perspektive sinnvoll, da es attraktiver wird, ein verbrauchsarmes Fahrzeug zu erwerben.

Dieser Reformbaustein betrifft dabei nicht die Anschaffungsentscheidung wie Reformbaustein I.3.7., stattdessen wird mit der Kopplung der Absetzbarkeit der Kraftstoffkosten an die CO₂-Emissionen erreicht, dass der Dienstwagengesteller u. a. den CO₂-Ausstoß pro Kilometer im Blick hat. Wie bereits unter I.3.7. erläutert, wäre eine Kombination der Bausteine I.3.7. und I.3.14. sinnvoll, was insbesondere die ökologischen Effekte angeht. Zur detaillierten Beurteilung siehe Unterkapitel I.3.7.

I.3.15. Ausschluss der Absetzbarkeit von laufenden Kosten, wenn private Nutzung möglich

Für den Ausschluss der Absetzbarkeit der laufenden Kosten bei privater Nutzungsmöglichkeit kann im Wesentlichen auf die Überlegungen zu Reformoption 9 verwiesen werden (Ausschluss der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten bei privater Nutzungsmöglichkeit, I.3.9).

Der Reformbaustein bringt mit sich, dass eine strikte Trennung von betrieblicher und privater Nutzung – beziehungsweise von Kosten und Nutzen – veranlasst wird. Diese Maßnahme hat einen Einfluss auf die Kaufentscheidung und somit das Fahrverhalten, da aufgrund der mangelnden Absetzbarkeit eine Dienstwagengestellung für den privaten Bereich immer unattraktiver wird.

I.3.16. Kopplung der steuerlichen Absetzbarkeit der laufenden Kosten an Top-Runner-Ansatz

Das Prinzip dieser Maßnahme ist das Gleiche wie auch schon bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten gemäß des Top-Runner-Ansatzes (siehe oben, I.3.11). So findet auch hier eine Absetzbarkeit nach der Energieeffizienz des Fahrzeuges statt, indem das energieeffizienteste auf dem befindliche Fahrzeug zum Standard erhoben wird.

Die positiven ökologischen Effekte resultieren aus einer Veränderung des Kaufverhaltens. So bestehen je nach Ausgestaltung der Reform hohe finanzielle Anreize, ein Fahrzeug zu erwerben, das dem aktuellsten Stand der Technik entspricht. Ist die Anschaffung für mehrere Jahre geplant, lohnt es sich, vorausschauend zu handeln und als Käufer bereits zukünftige technische Trends zu antizipieren, indem ein besonders modernes Fahrzeug erworben wird.

Als nachteilig ist zu erachten, dass sich dadurch das Verbrauchsverhalten nicht ändert, da sich für den Arbeitnehmer – unter gleichbleibenden Rahmenbedingungen – an den Grenzkosten nichts ändert. Die gestiegenen Durchschnittskosten weniger energieeffizienterer Fahrzeuge, die für das Unternehmen aus der gesunkenen Absetzbarkeit resultieren, scheinen nur das Kaufverhalten und nicht indirekt das Verbrauchsverhalten zu tangieren.

Des Weiteren muss auch bei dieser Maßnahme auf die Verzerrung zwischen Dienst- und Privatwagen und juristische Bewertungsprobleme hingewiesen werden.

I.3.17. Top-Runner-Ansatz (für alle Personenkraftwagen)

Wendet man hingegen den Top-Runner-Ansatz für alle Personenkraftwagen an, besteht zwar der Vorteil eines höheren Wirkungsgrades ökologischer Natur und dem Vermeiden einer zusätzlichen Verzerrung. Andererseits wird mit einer solchen Maßnahme kein Konzept zur Reformierung der Dienstwagenbesteuerung vorgelegt, sondern es kann sich lediglich um den Bestandteil eines Gesamtpaketes bestehend aus anderen Maßnahmen, die bei der Absetzbarkeit oder dem geldwerten Vorteil ansetzen, handeln.

Ein solches Vorgehen brächte den Vorteil mit sich, dass keine zusätzlichen Verzerrungen geschaffen würden. Stattdessen bringt ein solches Konzept ökologische Vorteile mit sich, und eine solche Regelung betreffe alle Fahrzeuge, unabhängig davon, ob es sich um Privat- oder Firmenfahrzeuge handelt. Allerdings ist insbesondere eine genaue Definition von Energieeffizienz notwendig. So sind kleine Fahrzeuge tendenziell energieeffizienter als große Fahrzeuge, betrachtet man aber beispielsweise Dienstwagen, werden in manchen Branchen insbesondere größere Fahrzeuge nachgefragt. Vorstellbar wäre eine Definition der Energieeffizienz je nach Größe des Fahrzeuges. Allerdings würde auf diese Art und Weise nicht sichergestellt, dass verstärkt kleinere noch energieeffizientere Fahrzeuge nachgefragt würden.

Des Weiteren wäre ein solches Konzept nur zusammen mit einem anderen Vorschlag, der auf die Dienstwagenbesteuerung abzielt, in der Realität umsetzbar, um auch wirklich eine Reform der Dienstwagenbesteuerung vorzunehmen. Oberste Priorität hätte dabei, wie zuvor definiert, eine steuerliche Gleichstellung von privater Nutzung von Dienst- und Privatwagen.

Als positiv ist des Weiteren zu bewerten, dass der Top-Runner-Ansatz bereits in einigen Ländern in der Praxis existiert, so dass internationale Erfahrungen verfügbar sind.

I.3.18. Kopplung an Novellierung der Pkw-Energiekennzeichnungsverordnung

Die geplante Novellierung der PKW-Energiekennzeichnungsverordnung würde eine Kennzeichnungspflicht und umfassende Kaufberatung mit Aufklärung über Umweltaspekte des Fahrzeuges zur Folge haben. So müsste das zu verkaufende Fahrzeug mit Angaben über den Kraftstoffver-

brauch und die CO₂-Emissionen gekennzeichnet werden. Verstößt ein Händler gegen die Regelungen der Kennzeichnungspflicht, begeht er damit eine Ordnungswidrigkeit.

Diese Kennzeichnungspflicht führt zu einem größeren Bewusstsein über die Energieeffizienz eines Fahrzeugs bei dessen Kauf, die zu erwartenden Wirkungen sind jedoch eher gering. Auch in Bezug auf die zu behandelnde Thematik einer Reform der Dienstwagenbesteuerung hätte die Maßnahme nur sehr geringe Effekte, da sie auf alle Fahrzeuge abzielt. Das Ziel der Herstellung einer Indifferenz zwischen der Entscheidung für einen Privat- oder Dienstwagen wird durch diese Maßnahme nicht berührt. Des Weiteren ist unsicher, inwieweit eine Verhaltensänderung beziehungsweise Änderung der Kaufentscheidung durch neue Energiekennzeichnungen berührt wird. Wie bereits in früheren Kapiteln angesprochen, fungieren Dienstwagen insbesondere als Statussymbole. Es ist davon auszugehen, dass sich dies auch durch eine Änderung der Kennzeichnung nicht ändern würde.

Es kann sich dabei im Rahmen der Thematik des vorliegenden Gutachtens lediglich um eine zusätzliche Maßnahme handeln, da auf diese Weise weder Verzerrungen Rechnung getragen wird, noch sind die positiven ökologischen Effekte bewiesen. Auf diese Weise ist es nicht möglich, die Entscheidung zwischen einem Privat- und einem Firmenwagen weniger verzerrt zu gestalten. Gekoppelt werden könnte eine derartige Maßnahme jedoch beispielsweise an eine Erhöhung der Besteuerung beziehungsweise veränderte Berechnungsformel des geldwerten Vorteils.

J. Reformkonzepte

Auf Basis der Reformbausteine aus Kapitel I lässt sich eine Vielzahl von Reformkonzepten entwickeln. An dieser Stelle werden jedoch nur die von Dritten veröffentlichten Reformkonzepte vorgestellt und auf Vor- und Nachteile untersucht. In Abschnitt H. wird basierend auf der Analyse der Reformbausteine und der Analyse der Reformkonzepte Dritter ein Implementierungsvorschlag hergeleitet.

Die folgende Diskussion der jeweiligen Reformkonzepte wird zeigen, dass jedes Konzept Stärken und Schwächen aufweist. Die Beantwortung der Frage, welches Reformkonzept zu befürworten ist, hängt davon ab, welche Kriterien man zugrunde legt. Aus ökonomischer Sicht sollten steuersystematische Gesichtspunkte ein besonderes Gewicht erhalten; von einem ökologischen Standpunkt aus sollte der ökologischen Durchschlagskraft eine besondere Rolle zukommen. Da es jedoch in der vorliegenden Studie darum geht, eine konkrete Politikempfehlung auszusprechen, sollten insbesondere Gesichtspunkte der Praktikabilität und der Möglichkeit einer Implementierung im Vordergrund stehen.

Eine Auswahl der in Deutschland bestehenden Reformvorschläge wird in Tabelle 16 dargestellt, indem sie anhand der drei Kriterien Absetzbarkeit des Kaufpreises, des Treibstoffes und geldwerter Vorteil miteinander verglichen werden.

Während die Vorschläge von Bündnis 90/Die Grünen und FÖS/Greenpeace sowohl die Absetzbarkeit des Kaufpreises und Treibstoffes als auch die Besteuerung des geldwerten Vorteils berücksichtigen, zielt das Konzept des Verkehrsbundes Deutschland in Anlehnung an das britische Modell auf eine Reform der Besteuerung des geldwerten Vorteils ab. Allen Vorschlägen ist gemein, dass sie als Kriterium zur Absetzbarkeit bzw. Bemessung des geldwerten Vorteils die CO₂-Emissionen des Firmenfahrzeuges zugrunde legen.

Tabelle 16: Überblick über Reformvorschläge nach Anknüpfungspunkt

	Absetzbarkeit Kaufpreis	Absetzbarkeit Treibstoff	Geldwerter Vorteil
VCD			✓
DUH	✓	✓	
Bündnis 90/Die Grünen	✓	✓	✓
FÖS/Greenpeace	✓	✓	✓

Quelle: Darstellung in Anlehnung an FÖS/Greenpeace, 2008, S. 17

Reformkonzept 1: Besteuerung des geldwerten Vorteils nach Höhe der CO₂-Emissionen des Firmenwagens (Baustein 3) (VCD – Verkehrsclub Deutschland; britisches Modell) Der Verkehrsclub Deutschland (VCD) spricht sich in seinem Vorschlag zur Reform der Dienstwagenbesteuerung wie das FÖS (Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft) für eine Einbeziehung ökologischer Kriterien aus. Dabei sieht es eine Reform in Anlehnung an das britische Modell einer CO₂-basierten Dienstwagenbesteuerung vor.

Der Status quo wird von Seiten des VCD in der Hinsicht bemängelt, dass es für den Arbeitnehmer beziehungsweise Selbständigen kostengünstiger ist, einen Dienstwagen auch privat zu nut-

zen anstatt ein Privatauto anzuschaffen und aufgrund des häufigen Tragens der Betriebskosten durch das Unternehmen Umwelteffekten keine Bedeutung geschenkt wird.

Durch die Reform der Dienstwagenbesteuerung hin zu einer CO₂-basierten Dienstwagensteuer würden Arbeitnehmer und Selbständige direkt und Unternehmen nur in indirekter Weise über den Arbeitnehmer oder Selbständigen adressiert, da sich die Nachfrage der Nutzer nach Dienstwagen ändern würde. Da das Prinzip vorsieht, dass die Besteuerung des geldwerten Vorteils umso geringer ausfällt, je geringer der CO₂-Ausstoß des Dienstwagens ist, würden in verstärktem Umfang sparsamere Fahrzeuge nachgefragt.

In Großbritannien entfällt für den Arbeitnehmer auf seinen Dienstwagen eine jährliche Besteuerung von 15 bis 35 Prozent des Listenpreises des Neuwagens. Dabei findet eine inverse Staffelung der Steuersätze nach CO₂-Ausstoß statt²⁹⁶.

Zu den Wirkungen der veränderten Besteuerung zählen in Großbritannien eine gesunkene Anzahl zugelassener Dienstwagen, eine Begrenzung des CO₂-Ausstoßes, eine Wahl von Dienstwagen mit geringerem CO₂-Ausstoß im Vergleich zur Situation vor der Reform und auch zu Privatwagen (vgl. VCD, 2008).

Bemängelt werden kann nach den in diesem Gutachten zugrunde gelegten Grundsätzen unter steuersystematischen Gesichtspunkten, dass auf einer ersten Stufe Umweltaspekte eine Rolle spielen anstatt sich anfangs darum zu bemühen, mit Hilfe eines geeigneten Steuersatzes eine Indifferenz zwischen der Privatnutzung eines Privatautos und derjenigen eines Dienstwagens herzustellen. Außerdem kann man argumentieren, dass der CO₂-Ausstoß bereits über Kraftstoffkosten und deren Besteuerung mit der Öko- und Benzinsteuern Beachtung findet und es keiner zusätzlich verzerrenden Besteuerung bedarf. Des Weiteren ist es unter Aspekten der horizontalen Gerechtigkeit problematisch, die Berücksichtigung des CO₂-Ausstoßes lediglich auf Dienstwagenutzer zu beschränken.

J.1. Reformkonzept 2: Begrenzung der Absetzbarkeit des Kaufpreises/der laufenden Kosten nach CO₂-Emissionen des Firmenfahrzeugs (Bausteine 7 und 14) (DUH²⁹⁷)

Das Konzept der Deutschen Umwelthilfe (DUH) sieht vor, die Absetzbarkeit der Anschaffungs- und Kraftstoffkosten auf klimaverträgliche Fahrzeuge zu beschränken. Danach soll die steuerliche Abzugsfähigkeit des Kaufpreises und der laufenden Kosten ausschließlich für Firmenfahrzeuge gelten, die den CO₂-Zielwert der EU für 2008 in Höhe von 140g CO₂/km einhalten. Bei Fahrzeugen mit höheren Emissionswerten soll die Absetzbarkeit als Betriebsausgaben vollständig ausgeschlossen werden. Unter ökologischen Gesichtspunkten ist diese Maßnahme insoweit attraktiv, als durch sie ein starker Anreiz zum Kauf emissionsarmer Fahrzeuge geschaffen wird. Isoliert betrachtet führt dieses Reformelement allerdings nicht oder nur indirekt zu einer Verhaltensänderung bezüglich des Verbrauchs- bzw. Fahrverhaltens, da diese Regelung nur den Dienstwagenhalter betrifft. Der Dienstwagenutzer würde möglicherweise verstärkt auf seinen

²⁹⁶ In der Vergangenheit wurden am niedrigsten Fahrzeuge mit einem CO₂- Ausstoß von 140g/ km besteuert. Seit 2008 wird der niedrigste Steuersatz auf Fahrzeuge mit einem CO₂- Ausstoß von 135 g/ km angewendet. Weitere Senkungen sollen gemäß dem Stand der Technik stattfinden.

²⁹⁷ DUH, 2010

Privatwagen zurückgreifen, falls er Oberklassefahrzeuge vorzieht und infolge der Reform einen weniger luxuriösen Dienstwagen zur Verfügung hat.

Ein aus rechtlicher Sicht grundlegender Nachteil des Reformvorschlags ist, dass er als eine „verkappte Verbotslösung“ verstanden werden kann, weil Fahrzeuge oberhalb einer Höchstschwelle nicht nur zu geringeren Anteilen, sondern überhaupt nicht mehr absetzbar sind. Das führt zu einem problematischen Wertungswiderspruch gegenüber dem sachbezogenen Umweltrecht (welches lediglich mit Hilfe einer Flottenverpflichtung arbeitet, nicht aber mit ordnungsrechtlichen Maßnahmen hinsichtlich des einzelnen Fahrzeugkaufs) und gegenüber dem sonstigen Steuerrecht (welches sich auf relativ zurückhaltende Kaufanreize in Richtung emissionsärmerer Fahrzeuge beschränkt).. Es erschließt sich nicht ohne weiteres, speziell und ausschließlich bei den Firmenwagen stattdessen auf ein „Entweder-Oder-Prinzip“ zu setzen, nach dem bestimmte Fahrzeuge von vornherein diskriminiert werden. Auch unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten liegt es näher, mit Hilfe prozentualer Stufen einen Übergang zu beschreiben.

J.2. Reformkonzept 3: Besteuerung des geldwerten Vorteils nach Höhe der CO₂-Emissionen des Firmenwagens (Baustein 3) und Kopplung der Absetzbarkeit des Kaufpreises/der laufenden Kosten an CO₂-Emissionen des Firmenfahrzeugs (Bausteine 7 und 14) (FÖS/Greenpeace, Bündnis 90/Die Grünen²⁹⁸)

Die Konzepte des Forums Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft/Greenpeace und von Bündnis 90/Die Grünen sehen vor, an allen drei Punkten – sowohl an der Absetzbarkeit des Kaufpreises, des Treibstoffes als auch an der Besteuerung des geldwerten Vorteils – anzusetzen. Es wird vorgeschlagen, sowohl die Absetzbarkeit der Anschaffungs- und Kraftstoffkosten auf Unternehmensseite als auch die Besteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung nach Höhe der jeweiligen CO₂-Emissionen zu richten. Allerdings unterscheiden sich die beiden Konzepte in Detailfragen, genauer gesagt in Bezug auf die definierten CO₂-Zielwerte in dynamischer Hinsicht²⁹⁹.

Die Besteuerung des geldwerten Vorteils im FÖS/Greenpeace-Reformkonzept orientiert sich am britischen Konzept der CO₂-basierten Dienstwagenbesteuerung und sieht Folgendes vor: Für Fahrzeuge, deren Emissionswert dem Zielwert entspricht, bleibt die bisherige Regelung einer jährlich 12%igen Besteuerung des geldwerten Vorteils (orientiert am Listenpreis des Fahrzeuges) bestehen. Die Besteuerung steigt bis auf 26 Prozent für emissionsstärkere Fahrzeuge in Abhängigkeit vom jeweiligen Emissionswert.

Für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsplatz gilt, dass Fahrzeuge mit einem CO₂-Ausstoß von mehr als 160 g/km mit 0,5 beziehungsweise 0,7 Prozent ein höherer Prozentsatz des Listenpreises als bisher für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsplatz versteuert werden soll. Während Nutzer von Fahrzeugen mit einem CO₂-Ausstoß bis 120 g/km profitieren (nur 0,2 Prozent

²⁹⁸ Deutscher Bundestag, 2008.

²⁹⁹ Die Rechtfertigung für eine Reform der Dienstwagenbesteuerung nach Umweltgesichtspunkten resultiert in dem Konzept aus dem steuerrechtlichen Grundsatz, dass bei gemischten Aufwendungen die steuerliche Absetzbarkeit ganz oder teilweise eingeschränkt ist (vgl. §4 Abs.5 EstG).

des Listenpreises müssen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsplatz versteuert werden), bleibt für Fahrzeuge von 120 bis 160 g CO₂/km der Status quo erhalten³⁰⁰.

Das FÖS/Greenpeace Konzept schlägt nicht nur eine Reform der Pauschalmethode sondern auch eine Reform der Fahrtenbuchmethode vor, damit keine Ausweichreaktionen die Folge sind. So ist für die Fahrtenbuchmethode eine Gewichtung der Gesamtkosten je nach Höhe des CO₂-Ausstoßes des jeweiligen Fahrzeuges vorgesehen. Auch hier profitieren Nutzer von Fahrzeugen mit einem CO₂-Ausstoß bis 120 g/km mit einem Gewichtungsfaktor von 0,8, während der Status quo für Fahrzeuge von 120-160 g/km gilt. Derweil wird eine Gewichtung von 1,2 beziehungsweise 1,5 für Fahrzeuge von 160-200 beziehungsweise über 200 g CO₂/km vorgenommen.

Des Weiteren regt das Konzept eine schrittweise Senkung der CO₂-Zielwerte aufgrund technologischer Fortschritte an. Es wird ein 3-Stufen-Modell mit den Zeiträumen 2009-2011, 2012-2013 und 2014-2015 integriert, in denen der zu versteuernde geldwerte Vorteil bei gleichbleibendem CO₂-Ausstoß ansteigt.

Veranschaulicht wird dies in Abbildung 12. Während im Zeitraum von 2009-2011 Fahrzeuge mit Emissionswerten von 130-140 g CO₂/km jährlich zu 12 Prozent des Listenpreises versteuert werden müssen, beträgt der Prozentsatz in den darauffolgenden Zeiträumen 14 beziehungsweise 16 Prozent. Anders ausgedrückt, müsste das Fahrzeug im Zeitraum von 2014-2015 90-100 g CO₂/km ausstoßen, um dem gleichen Satz von 12 Prozent zu unterliegen. Während sich Nutzer von Fahrzeugen mit einem höheren CO₂-Ausstoß einer höheren Besteuerung als derzeit gegenübersehen, profitieren die Nutzer, die über ein Fahrzeug mit einem geringeren CO₂-Emissionswert als 130 g/km verfügen, im Gegensatz zur heutigen Regelung. So wird beispielsweise, wie in Abbildung 12 dargestellt, für ein Fahrzeug mit CO₂-Emissionen in Höhe von 90-100 g/km eine Versteuerung des geldwerten Vorteils in Höhe von 4 Prozent angesetzt. Die im Konzept festgelegten Zielgrößen basieren auf Zusagen der Automobilindustrie oder auf Zielen der Europäischen Union.

³⁰⁰ Es wird jedoch angeregt, Sonderregelungen zu formulieren, um Nutzergruppen, die auf bestimmte Zusatzausstattungen und daraus resultierendes Mehrgewicht und -kosten angewiesen sind – beispielsweise für Behinderten- oder Polizeifahrzeuge –, nicht zu benachteiligen.

Abbildung 12: Veränderung der Listenpreismethode abhängig von den CO₂-Emissionen des Fahrzeugs

CO ₂ -abhängige Staffelung des geldwerten Vorteils				
CO ₂ -Emiss. g/km	Verbrauch l/100 km	1. Stufe 2009-11	2. Stufe 2012-13	3. Stufe 2014-15
Bis 60	2,3			4%
> 60 – 70	2,7			6%
> 70 – 80	3,1		4%	8%
> 80 – 90	3,5		6%	10%
> 90 – 100	4,0	4%	8%	12%
> 100 – 110	4,4	6%	10%	13%
> 110 – 120	4,8	8%	12%	14%
> 120 – 130	5,2	10%	13%	15%
> 130 – 140	5,6	12%	14%	16%
> 140 – 150	6,0	13%	15%	17%
> 150 – 160	6,5	14%	16%	18%
> 160 – 170	6,9	15%	17%	19%
> 170 – 180	7,3	16%	18%	20%
> 180 – 190	7,7	17%	19%	21%
> 190 – 200	8,1	18%	20%	22%
> 200 – 210	8,5	19%	21%	23%
> 210 – 220	9,0	20%	22%	24%
> 220 – 230	9,4	21%	23%	25%
> 230 – 240	9,8	22%	24%	26%
> 240 – 250	10,2	23%	25%	27%
> 250 – 260	10,6	24%	26%	28%
> 260 – 270	11,0	25%	27%	29%
> 270	> 11,0	26%	28%	30%
Hellgrau = Gewinner gegenüber heutiger Besteuerung				
Dunkelgrau = Verlierer gegenüber heutiger Besteuerung				

Quelle: FÖS/Greenpeace 2008, S. 24

Auch das Konzept von Bündnis 90/Die Grünen beinhaltet, dass eine Besteuerung des geldwerten Vorteils Umweltaspekten in Form der CO₂-Emissionen des genutzten Firmenwagens unterliegt. Als Zielwert ist ein CO₂-Ausstoß von 120 g CO₂/km vorgesehen, bei dem die bisher praktizierte Besteuerung greift. Für Emissionswerte, die über oder unter diesem Zielwert liegen wird ein Quotient aus Ziel- und Istwert herangezogen. So würde sich bei einem höheren CO₂-Ausstoß als der vorgesehene Zielwert von 120 g CO₂/km der zu versteuernde Anteil des geldwerten Vorteils erhöhen. Bis 2012 soll eine Absenkung des Zielwerts auf 100 g CO₂/km und bis zum Jahr 2015 auf 80 g CO₂/km festgelegt werden.

Ein weiteres Problem, das auftaucht, wenn man sich mit einer Reform der Dienst-agenbesteuerung beschäftigt, wird im FÖS/Greenpeace-Konzept thematisiert. So stellt es ein Problem dar, dass in vielen Fällen die privaten Benzinkosten durch die Unternehmen getragen werden. Das dürfte insbesondere bei Führungskräften der Fall sein, die ohnehin tendenziell ver-

brauchsstärkere Fahrzeuge nutzen. Aufgrund dieser vollen Kostenerstattung durch die Unternehmen besteht für die Arbeitnehmer kein Anreiz, Benzinkosten einzusparen. FÖS und Greenpeace sehen als Lösung die Einführung eines Fahrtenbuches, da darüber eine Ermittlung der laufenden Kosten möglich erscheint. Falls die Fahrtenbuchmethode vom „Betroffenen“ nicht gewollt ist, ist laut FÖS/Greenpeace-Konzept eine Erhöhung des geldwerten Vorteils vorgesehen, sollte es im Unternehmen eine Vereinbarung der Erstattung der privaten Benzinkosten geben.

Wendet man sich nun der steuerlichen Absetzbarkeit der Anschaffungs- und laufenden Kosten auf Seiten des Unternehmens zu, kommt das gleiche Reformprinzip zum Ausdruck. Der FÖS/Greenpeace-Vorschlag schlägt ebenso wie bei der Besteuerung des geldwerten Vorteils den Einsatz der sogenannten asymmetrischen Bonus-Malus-Regelung vor, die besagt, dass bei Nichterreichung des Zielwertes weniger als 100 Prozent der Kosten abgesetzt werden können. Liegt der CO₂-Ausstoß unterhalb des Zielwertes ist eine Absetzbarkeit der Kosten von mehr als 100 Prozent möglich. Die Systematisierung findet solchermäßen statt, dass zu jedem Pkw-Modell je nach CO₂-Emissionswert ein Absetzbarkeitsfaktor bestimmt wird, nach dem Anschaffungs- und Kraftstoffkosten abgesetzt werden können.

Die Regelung sieht außerdem vor, dass aufgrund technischer Neuerungen der Zielwert in drei Stufen immer weiter abgesenkt wird, so dass auch Fahrzeuge, die heute den Zielwert erreichen, in einigen Jahren über dem angesetzten Zielwert liegen können. Allerdings soll gemäß dem Konzept ein Bestandsschutz von sechs Jahren für Erstkäufer in Anlehnung an die Abschreibungsdauer für Pkw bestehen, um Vertrauensschutz zu gewährleisten. Erst bei einem Verkauf an ein anderes Unternehmen innerhalb der sechs Jahre wird der dann geltende Abschreibungsfaktor wirksam. Im Rahmen des Reformkonzeptes ist der CO₂-Zielwert in den Jahren von 2009 bis 2011 auf 140 g pro Kilometer festgesetzt worden, ab 2012 soll er bei 120 g/km und ab 2014 bei 100 g/km liegen. Dabei ist eine Übergangsfrist für Unternehmen vorgesehen, in deren Bestand sich bereits Dienstwagen mit Kaufdatum vor Januar 2009 befinden. So tritt in diesem Fall die Neuregelung erst zwei Jahre später in Kraft.

Wie auch bei der Besteuerung des geldwerten Vorteils regt der Vorschlag von Bündnis 90/Die Grünen für den Emissionsbereich zwischen 120 und 240 g CO₂/km an, die Abschreibungsmöglichkeiten als Quotienten aus Ziel- und Istwert der CO₂-Emissionen des Firmenwagens zu berechnen. Die Zielwerte im Bündnis 90/Die Grünen-Antrag sind in ökologischer Hinsicht ambitionierter: So liegt der Zielwert bei 120 g CO₂/km; des Weiteren wird eine Obergrenze von 240 g CO₂/km definiert, oberhalb derer überhaupt keine Möglichkeit zur Absetzbarkeit der Kosten besteht. Auch in diesem Konzept ist vorgesehen, den Zielwert schrittweise abzusenken, um technischen Neuerungen Berücksichtigung zu schenken. So soll bis 2012 eine Absenkung auf 100 g/km und bis zum Jahr 2015 auf 80 g/km vorgenommen werden.

In beiden Konzepten werden die Steuermehreinnahmen auf etwa 2,5 bis vier Milliarden Euro geschätzt.

Nach Angaben von Bündnis 90/Die Grünen belaufen sich die Steuermehreinnahmen auf etwa 2,7 Milliarden Euro, wobei sich 1,5 Milliarden Euro auf andere Abschreibungsbedingungen der Anschaffungskosten für Unternehmen zurückführen lassen. Die übrigen 1,2 Milliarden Euro lassen sich mit den veränderten Abschreibungsbedingungen für die übrigen Kosten begründen.

Nach FÖS-Berechnungen lassen sich unter den getroffenen Annahmen aufgrund von Reformmaßnahmen Steuermehreinnahmen in Höhe von zwei bis drei Milliarden Euro zuzüglich der Mehreinnahmen durch die Änderung der Versteuerung des geldwerten Vorteils der privaten Nutzung von Dienstwagen in Höhe von 0,5 bis 1 Milliarden Euro realisieren. Damit würden sich die gesamten Mehreinnahmen auf 2,5 bis vier Milliarden Euro belaufen. Die FÖS/Greenpeace-Schätzung liegt über dem berechneten Wert von Bündnis 90/Die Grünen, da in letzterem Konzept die Mehreinnahmen durch eine geänderte Besteuerung des geldwerten Vorteils keine Berücksichtigung finden.

Des Weiteren ist im Rahmen des FÖS-Reformvorschlags das Ausmaß der gesunkenen CO₂-Emissionen aufgrund der erwarteten Verhaltensänderungen berechnet worden. So werden gemäß den Schätzungen die CO₂-Emissionen des Pkw-Verkehrs bis zum Jahr 2020 um fünf bis zehn Prozent abnehmen, was einer Einsparung von fünf bis zehn Millionen Tonnen CO₂ entspricht.

Diese Konzepte einer Reformierung anhand von CO₂-Abschreibungsfaktoren sind zwar aus ökologischer Hinsicht positiv zu bewerten, da auf diese Weise dazu beigetragen wird, dass für Unternehmen bei der Entscheidung für einen Firmenwagens viel stärker als bisher ökologische Effizienzkriterien eine Rolle spielen werden. Durch die schrittweise Senkung des CO₂-Zielwertes entsteht ein Anreiz, schon im Vorhinein besonders umweltschonende Fahrzeuge zu erwerben beziehungsweise im nächsten Schritt aufgrund der geänderten Nachfrage besonders umweltschonende Fahrzeuge herzustellen. Dem in den vorangehenden Abschnitten definierten Ziel der Herstellung einer Indifferenz zwischen Nutzung eines Privat- und eines Firmenwagens wird jedoch nur in indirekter Weise und unvollständig Rechnung getragen. Positiv in Richtung Neutralität wirken das bei Reformumsetzung geringere Interesse des Arbeitgebers an der Bereitstellung und das geringere Interesse des Arbeitnehmers zur Inanspruchnahme CO₂-intensiver Dienstwagen. Nachteilig am FÖS/Greenpeace Modell (ebenso wie an allen sonstigen öffentlich diskutierten Vorschlägen) ist insbesondere der Umstand, dass beim geldwerten Vorteil nur die pauschal auf den Listenpreis bezogene Komponente verändert wird und die privat gefahrenen Kilometer nicht fahrleistungsabhängig einbezogen werden. Zudem käme es bei Einführung des Konzepts zu einer Verzerrung zwischen dienstlicher Nutzung (bzw. Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsplatz) eines Privat-Pkws und Nutzung eines Dienstwagens für nicht private Fahrten (bzw. Nutzung für Fahrten zwischen ,Wohnung und Arbeitsplatz), da sich die Erstattung von Reisekosten beziehungsweise die Entfernungspauschale nicht nach CO₂-Ausstoß des Fahrzeuges bemisst.

Die positiven ökologischen Effekte dieses Konzepts werden mit der Herstellung von Neutralität durch eine veränderte Ermittlung des geldwerten Vorteils im Implementierungsvorschlag in Kapitel K. miteinander verbunden. Dort wird eine Aktualisierung des von FÖS/Greenpeace (2008) vorgenommen.

K. Implementierungsvorschlag

K.1. Grundlagen des Implementierungsvorschlags

Im Hauptbericht „Steuerliche Behandlung von Firmenwagen“ wird die gegenwärtige steuerliche Behandlung der privaten Nutzung von Firmenfahrzeugen einer grundlegenden Prüfung unterzogen. Angesichts der erheblichen finanz- und umweltpolitischen Fehlsteuerungen, die mit der gegenwärtigen Praxis einhergehen, wird dort eine grundlegende Reform zum Abbau der Steuerprivilegien für die private Nutzung von Firmenwagen empfohlen.

Im Koalitionsvertrag der Bundesregierung (Oktober 2009) sind zahlreiche Steuervereinfachungen angekündigt. Die Identifikation und der Abbau versteckter Steuersubventionen zugunsten einzelner Gruppen ist traditionell eines der ergiebigsten Handlungsfelder, in denen Vereinfachung der Besteuerung und eine höhere Steuergerechtigkeit zusammentreffen. In dem Maße, in dem Schlupflöcher gestopft und Privilegien beseitigt werden, wird das Steuerrecht einfacher und gerechter. Insofern ist es sehr konsequent, dass der Koalitionsvertrag in diesem Zusammenhang u.a. vorsieht, „(...) die Angemessenheit der Besteuerung des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung betrieblicher Fahrzeug (zu) überprüfen“.³⁰¹

Der vorliegende Implementierungsvorschlag für eine Reform der steuerlichen Behandlung von Firmenwagen folgt diesem Auftrag; geht zu einem Teil aber auch darüber hinaus. Neben dem *geldwerten Vorteil* der privaten Nutzung werden auch die steuerlichen Umstände der *Anschaffung* von Firmenfahrzeugen betrachtet und zur Reform empfohlen.

Doch es geht nicht allein um Steuergerechtigkeit, Steuerklarheit und Subventionsabbau. Das geltende Recht privilegiert i.d.R. dort am meisten, wo die begleitenden Umwelt- und Klimaschäden der Pkw-Nutzung sehr hoch sind. Der Implementierungsvorschlag versteht sich damit auch als Vorschlag zum *Abbau umweltschädlicher Subventionen*. Eine solche Reform dient damit den Klimaschutzzielen der Bundesregierung; zudem kann sie auch als deutscher Beitrag zu dem von der G20 beim Pittsburgher Gipfel beschlossenen Plan zum Abbau direkter und indirekter Subventionen zugunsten fossiler Energien gesehen werden.

Will man den hier formulierten Reformvorschlag mit den zwei wesentlichen Wirungsdimensionen darstellen, so stellt er sich wie folgt dar:

- Emissionsminderungen CO₂ von 3,2 bis 6,4 Mio. t im Zeitraum 2012-2020.
- Abbau von Steuerprivilegien in Höhe von 2,9 bis 4,6 Mrd. Euro pro Jahr.

K.1.1. Hintergrund: Steuerliche Behandlung privat genutzter Firmenfahrzeuge

Bei der steuerlichen Behandlung privat genutzter Firmenfahrzeuge ist zwischen zwei verschiedenen Besteuerungsanlässen zu unterscheiden, die sich aus dem geltenden Recht ergeben:

Der erste Besteuerungsanlass ist der *geldwerte Vorteil*. Wenn ein betrieblich angeschafftes Fahrzeug auch privat genutzt wird – sei es durch den Unternehmer selbst oder durch Angestellte, denen das Fahrzeug überlassen wird –, so muss der sich daraus ergebende rechnerische Ein-

³⁰¹ Koalitionsvertrag CDU, CSU und FDP (2009), 17. Legislaturperiode, Abs. „Steuervereinfachung“.

kommenszuwachs als geldwerter Vorteil durch den privaten Nutznießer im Rahmen der Einkommensteuer versteuert werden. Die Höhe des zu versteuernden geldwerten Vorteils wird derzeit in der Regel durch die sog. 1 %-Methode (auch Listenpreismethode genannt) ermittelt, nach der jeden Monat 1 Prozent des Anschaffungs-Listenpreises (nicht des tatsächlichen Preises) als geldwerter Vorteil gelten.

Diese Regelung begünstigt in hohem Maße private Vielfahrer, weil (a) die Menge der tatsächlich gefahrenen privaten Kilometer nicht berücksichtigt wird – woraus sich ein Anreiz zur weitestmöglichen Verlagerung des Mobilitätsverhaltens auf die Straße ergibt³⁰² – und (b) weil die am Durchschnitt orientierte Pauschalierung dazu führt, dass besonders große Vorteile für diejenigen entstehen, die das Fahrzeug überdurchschnittlich viel privat nutzen.

Die gegenwärtige Versteuerung des geldwerten Vorteils bewirkt damit eine sehr umfangreiche steuerliche Privilegierung, denn der *tatsächliche* geldwerte Vorteil (sofern der private Nutzungsanteil nicht sehr gering ist) liegt weit über dem *zu versteuernden* geldwerten Vorteil. Besonders drastisch ist diese Wirkung bei der Überlassung von Firmenfahrzeugen an *Arbeitnehmer*. Denn in diesem Falle können weitergehende Vorteile durch die Übernahme der Treibstoff- und Reparaturkosten durch den Arbeitgeber entstehen. Außerdem werden Zusatzvorteile durch die nur teilweise gegebene Anrechnung bei der Sozialversicherung erlangt.

Der zweite Besteuerungsanlass ist die *Anschaffung des Fahrzeugs* durch das Unternehmen. Der Anschaffungspreis taucht in der Einnahme- und Ausgabenrechnung als Ausgabeposten auf, der den zu versteuernden Gewinn mindert. Wie hoch der gewinnmindernde Effekt liegt, hängt von dem jeweiligen Steuersatz bei Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer ab. Hinzu kommen – je nach Branche – unter Umständen Umsatzsteuervorteile. Der Anschaffungspreis von Firmenwagen wird nach geltendem Steuerrecht über einen Zeitraum von (bei Pkw) in der Regel sechs Jahren abgeschrieben. Aus ökologischer Sicht liegt das Hauptproblem darin, dass die relativen Vorteile bei der Anschaffung von hochpreisigen und damit im Regelfall überdurchschnittlich verbrauchintensiven Fahrzeugen besonders groß sind, so dass erhebliche Anreizeffekte dahin entstehen, sich gerade solche die Umwelt hoch belastenden Fahrzeuge anzuschaffen – vor allem, wenn diese dann auch privat genutzt werden sollen. Firmenwagen (gewerblich genutzte Fahrzeuge) machen mit in den letzten Jahren ansteigender Tendenz rund 60% der Neuanschaffungen aus und dominieren damit auch den zukünftigen Gebrauchtwagenmarkt.

K.1.2. Ziele des Implementierungsvorschlags

Grundlegende Bedingung für die Ausgestaltung des Implementierungsvorschlags ist jenseits der jeweiligen inhaltlichen Zielsetzungen, dass in das vorgefundene System der Besteuerung als solches möglichst wenig eingegriffen wird. Brüche im Besteuerungssystem, die zu Problemen bei der praktischen Umsetzung oder zu rechtlichen Bedenken führen können, sollen vermieden werden. Der bürokratische Aufwand soll weder für die Besteuernten noch für die Steuerbehörden wachsen. Dort allerdings, wo um der vermeintlichen Vereinfachung willen bis dato die größten Fehlsteuerungen generiert werden, muss ein gewisses Maß an sachgerechter Differenzierung umgesetzt

³⁰² Dies ist insbesondere der Fall, wenn die privaten Kraftstoffkosten durch das Unternehmen getragen werden und somit die Grenzkosten jedes zusätzlich gefahrenen Kilometers null betragen. Jeder zusätzlich gefahrene Kilometer muss dabei aber mit einem persönlichen Nutzen verbunden sein. Dieser hängt von den jeweiligen Präferenzen ab.

werden. Gleichwohl muss an dem Konzept des bestehenden Steuerrechts, möglichst pauschalierende Regelungen zu finden, vom Ansatz her festgehalten werden. Insbesondere scheiden daher sämtliche Regelungsmodelle aus, die auf eine Verpflichtung zur Aufzeichnung aller Einzelfahrten (mit Hilfe eines handschriftlich oder elektronisch geführten Fahrtenbuchs) hinauslaufen würden.

Inhaltlich soll der Implementierungsvorschlag zweierlei leisten:

1. *Steuerneutralität (Steuerwahrheit) und Steuergerechtigkeit*: Der Vorschlag soll zu mehr Steuerneutralität und mehr Steuergerechtigkeit führen. Die im gegenwärtigen Besteuerungssystem angelegten, z.T. gravierenden Verzerrungen zugunsten von privaten Nutzern von Firmenwagen sollen geglättet werden. Dazu ist es notwendig, eine Pauschalierungsmethode für die Berechnung des *geldwerten Vorteils* zu finden, welche die durch die Privatnutzung von Firmenfahrzeugen real erlangten geldwerten Vorteile (erheblich) besser abbildet und hierbei auch die private Kilometerleistung angemessen berücksichtigt. In ökonomischer Hinsicht soll mit Hilfe des Reformvorschlags steuerliche Neutralität hergestellt werden zwischen der privaten Nutzung eines Dienst- und der dienstlichen Nutzung eines Privatwagens. In der Umsetzung läuft dies auf einen erheblichen Abbau bis dato verborgener Steuervergünstigungen hinaus. Da diese Steuervergünstigungen in der Wirkung als klar klimaschädlich gekennzeichnet werden können, wird schon die näherungsweise Herstellung von Steuerneutralität klare Klimaschutzbeiträge liefern. Gleichwohl zielt die vorgeschlagene Reform des geldwerten Vorteils *nicht* auf eine umweltpolitische Lenkung; sie soll lediglich eine umweltschädliche Lenkungswirkung der bisherigen Norm beseitigen.
2. *Klimapolitische Lenkung*: Der Vorschlag soll einen behutsamen, aber hinreichend wirkungsvollen Anreiz bieten, möglichst solche Fahrzeuge als Firmenfahrzeuge anzuschaffen und zu nutzen, die einen geringeren Ausstoß von Klimagasen haben. Dieses umweltpolitische Ziel kann zu dem Ziel der Einfachheit und Steuerklarheit in einem gewissen Spannungsverhältnis stehen. Es sollte, auch um bei allem die Steuerklarheit zu wahren, mit diesem nicht vermengt werden, sondern eigenständig greifbar sein. Das Lenkungselement sollte daher insofern (nur) dort ansetzen, wo die Entscheidung fällt, ein bestimmtes (und nicht ein anderes) Fahrzeug zu nutzen, so dass ein möglichst großer Lenkungseffekt begründet wird. Dies ist die Anschaffungsentscheidung des Unternehmens. Folglich soll mit dem *spezifischen* Klimaschutzziel (allein) bei der Absetzbarkeit der *Anschaffungs- und Kraftstoffkosten von Firmenfahrzeugen* angesetzt werden. Nur dort wird aus umweltpolitischen Gründen der Grundsatz der Steuerwahrheit partiell durchbrochen, indem für Fahrzeuge mit hohen CO₂-Emissionen die Absetzbarkeit eingeschränkt wird.³⁰³

Erläuterung: Was bedeutet Steuerneutralität beim geldwerten Vorteil?

Die Neutralität einer steuerlichen Regelung gegenüber den Entscheidungen der betroffenen Akteure ist ein hohes, in der steuerlichen Praxis nur selten erreichtes Ziel. Im konkreten Fall sind tatsächlich *verschiedene* Neutralitätsperspektiven vorstellbar, je nachdem welche Entscheidungen und welche Abgabenparameter einbezogen werden. In der Studie – ausführlich im Hauptteil

³⁰³ Ein solches Konzept ist mit dem Grundgesetz auf Basis der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu vereinbaren.

des Gutachtens dargelegt – wird Neutralität als echte Entscheidungsneutralität für alle Beteiligten betrachtet. Das heißt konkret, dass auch die Seite des den Dienstwagen stellenden Unternehmens betrachtet wird, nicht allein die Seite des Dienstwagennutzers. Die Betrachtung des geldwerten Vorteils aus einzelsteuerlicher Perspektive würde zwar nahe legen, ausschließlich auf den Dienstwagennutzer zu schauen. Dabei würde allerdings übersehen, dass das Steuer- und Abgabensystem so gestaltet ist, dass auch Unternehmen nicht indifferent zwischen Lohnerhöhung und alternativer Dienstwagengestellung sind. Auf Seiten der Dienstwagennutzer wiederum kann auf vor- und nachsteuerliche Neutralität geschaut werden. Da wirtschaftliche Entscheidungen von den Akteuren nach Maßgabe ihrer *finalen* Be- und Entlastung getroffen werden, verlangt Entscheidungsneutralität eine Betrachtung aus nachsteuerlicher Perspektive. Dies erhöht zwar die Komplexität der Analyse (*nicht* der Lösung), stellt aber sicher, dass nicht nur partielle Elemente der Entscheidung für oder gegen einen privat nutzbaren Dienstwagen berücksichtigt werden.

Konkret wird Neutralität als Entscheidungsindifferenz zwischen einer Lohnerhöhung und einer privaten Fahrzeughaltung auf der einen Seite und der Dienstwagengestellung ohne Lohnerhöhung auf der anderen Seite definiert. In das Kalkül des Unternehmens gehen einerseits im Falle der Lohnerhöhung die gestiegenen Lohn- und Lohnnebenkosten und andererseits im Falle der Dienstwagengestellung die gestiegenen Sachkosten ein. Die Sachkosten sind jedoch absetzbar und mindern somit die steuerliche Bemessungsgrundlage. Diese Informationen werden genutzt, um die Konstellationen zu identifizieren, in denen ein Unternehmen die Gestellung eines Dienstwagens *anbieten* würde. Die jährlichen Vollkosten eines bereitgestellten Dienstwagens werden dabei regulär *nicht* genauso hoch sein wie das alternativ angebotene zu versteuernde Mehreinkommen in „cash“.

Damit wird im ersten Schritt der *relevante Referenzfall* identifiziert, im zweiten und entscheidenden Schritt sieht sich der potenzielle Dienstwagennutzer folgender Überlegung gegenüber: Im Falle der Lohnerhöhung steigen Einkommensteuer und Sozialversicherungsabgaben, des Weiteren ist aus dem Einkommen nach Steuern ein privates Fahrzeug zu finanzieren. Wird ein Dienstwagen gestellt, fällt ein geldwerter Vorteil an, der mit dem individuellen (im Vergleich zur Lohnerhöhung) niedrigeren³⁰⁴ Einkommensteuersatz zu versteuern ist. An dieser Stelle ist die korrekte Kalkulation des anzusetzenden geldwerten Vorteil das Instrument, um Subventionsfreiheit und Entscheidungsneutralität auf Seiten des Dienstwagennutzers herbeizuführen.

³⁰⁴ Aufgrund der Steuerprogression.

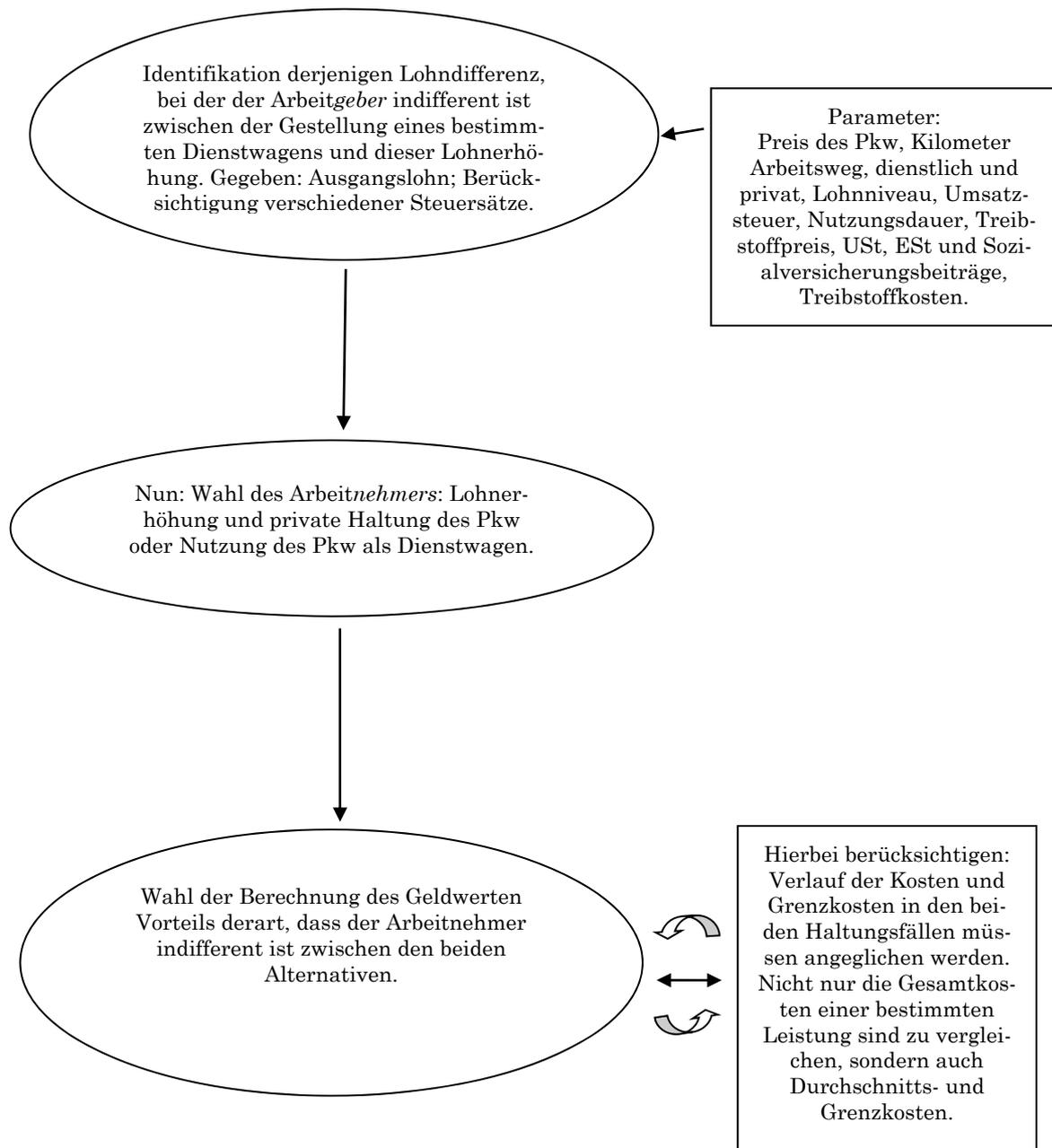


Abbildung 13: Herstellung von Neutralität

Die Entscheidungsfindung und Herstellung von Neutralität zwischen privater Fahrzeugunterhaltung (und Lohnerhöhung) und Dienstwagengestellung (ohne Lohnerhöhung) wird in Abbildung 13 skizziert.

K.1.3. Die beiden Säulen des Implementierungsvorschlags

Vor diesem Hintergrund wird im Implementierungsvorschlag zwischen den beiden beschriebenen Zielbereichen und damit zugleich zwischen den beiden Besteuerungsanlässen – einerseits geldwerter Vorteil der Privatnutzung, andererseits Anschaffung von Firmenfahrzeugen – getrennt. Die beiden Kernelemente des Implementierungsvorschlags lassen sich kurz wie folgt umreißen:

- Hinsichtlich der Besteuerung des *geldwerten Vorteils* der Privatnutzung wird die bisherige Listenpreispauschale aufgeteilt in einen anschaffungsbezogenen und einen nutzungsbezogenen (kilometerbezogenen) Anteil. Die aus diesen beiden Komponenten bestehende neue „*kombinierte Privatnutzungspauschale*“ wächst mit zunehmender Gesamtfahrleistung, so dass der Anreiz genommen wird, möglichst viele Privatkilometer über die Firma letztlich an die Steuerzahler abzuwälzen.³⁰⁵
- Im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der *Anschaffung von Personenkraftwagen* als Firmenwagen wird in Anlehnung an das britische Modell eine *CO₂-Komponente* („Klimafaktor“) eingeführt, deren Ausgestaltung sich an der europäischen Verordnung über die Senkung des Flottenverbrauchs für Pkw orientiert und zeitlich abgestuft wird. Dabei stehen ein Bonus-Malus-System und ein reines Malus-System³⁰⁶ zur Wahl. Die Abstufung erfolgt in Emissionsklassen und Zeitstufen. Die Spanne der Anrechenbarkeit erstreckt sich von 50% (bei besonders schlechten Emissionswerten) bis 150% der Anschaffungskosten (bei besonders guten Emissionswerten). Die CO₂-Komponente bezieht sich auch auf die Absetzbarkeit der Kraftstoffkosten.

Nachfolgend sollen die beiden Regelungsansätze näher erläutert werden.

K.1.4. Verfassungsrechtliche Bewertung

Der Konzipierung des Implementierungsvorschlags gingen eingehende verfassungsrechtliche Vorüberlegungen voraus. Die rechtliche Untersuchung ergibt für die Neugestaltung der Firmenwagenbesteuerung insgesamt günstige Voraussetzungen. Das gilt sowohl für die Neugestaltung des Rechts zur Besteuerung des geldwerten Vorteils als auch für den „Klimafaktor“ bei der Absetzbarkeit von Anschaffungskosten:

- Hinsichtlich der Besteuerung des *geldwerten Vorteils* der Privatnutzung ist festzustellen, dass das hier vorgestellte Modell die real vorhandenen geldwerten Vorteile erheblich besser steuerlich abbildet. Die bisherige Listenpreispauschale stellt eine außerordentlich grobe Methode der Pauschalierung dar, die einerseits in sehr vielen Fällen zu ungerechtfertigten Privilegierungen führt, andererseits damit aber auch – spiegelbildlich – zu einer ausgeprägten relativen Schlechterstellung bestimmter Fälle (Fahrzeugnutzung mit geringem Privatnutzungsanteil, Nutzung von älteren Fahrzeugen). Das als Alternative vorgestellte Modell differenziert auf Grundlage des tatsächlichen privaten Nutzens und erfüllt die Anforderungen des Finanzverfassungsrechts daher besser als das bisherige.
- Die *CO₂-Komponente* bei der steuerlichen Behandlung der *Anschaffung von Personenkraftwagen* als Firmenwagen läuft zwar auf eine partielle Abkehr vom sog. Nettoprinzip hinaus, weil die tatsächlichen Anschaffungskosten bei emissionsstärkeren Fahrzeugen nicht mehr voll absetzbar sind. Das lässt sich jedoch durch die hier verfolgten klimapolitischen Lenkungsmotive rechtfertigen. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zur Pendlerpauschale

³⁰⁵ Um Neutralität zu erreichen, sind die Zahlen so kalibriert worden, dass auf der einen Seite die private Fahrzeugbeschaffung der Umsatzsteuer unterliegt, während auf der anderen Seite bei der Anschaffung eines Firmenwagens keine Umsatzsteuer anfällt, da vom Vorsteuerabzug Gebrauch gemacht werden kann.

³⁰⁶ Zu den beiden Systemen und deren Vor- und Nachteilen siehe ausführlicher S. 20 ff.

le aus dem Jahr 2008 hat die Möglichkeit zu Abweichungen vom Nettoprinzip aus umweltpolitischen Gründen ausdrücklich bestätigt.

K.2. Besteuerung des geldwerten Vorteils: Kombinierte Privatnutzungspauschale

Der Privatnutzungsanteil der Nutzung von Firmenwagen soll nicht mehr anhand der Listenpreismethode berechnet werden, sondern nach einer Formel, in der eine Summe gebildet wird aus den privatnützigen Anteilen an den Anschaffungskosten und den privatnützigen Anteilen an den variablen (nutzungs- und damit fahrleistungsabhängigen) betrieblichen Kosten.

K.2.1. Anschaffungskomponente

Die auf die Anschaffungskosten bezogene Komponente wird nicht mehr wie bisher nach dem Listenpreis des jeweiligen Fahrzeugs bemessen, sondern auf Grundlage der *tatsächlichen Anschaffungskosten* angesetzt. Der zugrunde gelegte Prozentsatz kann erhalten bleiben. Es ergibt sich also ein zu berücksichtigender geldwerter Vorteil hinsichtlich der Anschaffung in Höhe von *monatlich 1%* der tatsächlichen Anschaffungskosten³⁰⁷.

Die Nutzung tatsächlichen Anschaffungskosten an Stelle des Listenpreises hat den Vorteil, dass damit den *Schwankungen des Marktes* Rechnung getragen werden kann (häufig wird beklagt, dass der Listenpreis in der Praxis weit über den tatsächlichen Anschaffungskosten liegt). In die bisherige Listenpreismethode³⁰⁸ fließen allerdings über die Anschaffungskosten hinaus *dem Anspruch nach* auch die variablen betrieblichen Aufwendungen ein. Dieser Anspruch wird nicht erfüllt; der zu versteuernde geldwerte Vorteil liegt deutlich geringer als die tatsächlich entstehenden Kosten. Ein Übergang zur Bemessung der Besteuerung nach dem Anschaffungspreis statt nach dem Listenpreis erfordert daher zwingend die getrennte Anrechnung des Nutzungsvorteils im laufenden Betrieb des Fahrzeugs. Das gilt erst recht, wenn der tatsächliche geldwerte Privatnutzungsvorteil auch möglichst verzerrungsfrei berücksichtigt werden soll.

K.2.2. Nutzungsbezogene Komponente

Hinzu tritt deshalb ein neuer *Prozentbetrag für die privaten Anteile an den variablen Kosten* (Betriebskosten, insbesondere Werkstatt- und Kraftstoffkosten). Er wird bemessen als Prozentbetrag an den privat mit dem Firmenfahrzeug gefahrenen Jahres- oder Monatskilometern.

K.2.2.1. Ermittlung der privat gefahrenen Kilometer

Die erste Frage ist, wie der betreffende Kilometerbetrag realitätsnah ermittelt werden kann. Die dafür an sich nahe liegende Methode wäre das (händische oder elektronische) Fahrtenbuch. Da dies jedoch entweder zu einem enormen Aufwand führt oder erhebliche Datenschutzprobleme

³⁰⁷ Dadurch werden auch Versicherungskosten abgegolten.

³⁰⁸ Die derzeitige Besteuerung besteht lediglich aus einer Komponente: Monatlich ist 1% des Listenpreises zu versteuern.

aufwerfen würde, scheidet diese Methode als Standardverfahren aus. Es muss eine passende Pauschalierungsart gefunden werden, die im Regelfall ohne Fahrtenbuch auskommt.

Ein gut geeignetes Mittel dazu ist, gesetzlich anzunehmen, dass bei teilweise privat genutzten Fahrzeugen ein *bestimmter Anteil der jährlichen Gesamtfahrleistung privaten Zwecken* dient, wobei eine Abweichung möglich ist, wenn durch Vorlage eines Fahrtenbuches ein höherer Betriebsanteil nachgewiesen wird (wie es auch nach bisherigem Recht bei der Listenpreismethode praktiziert wird). Realistisch erscheint die gesetzliche Annahme eines grundsätzlichen Anteils von 75% der monatlichen Gesamtfahrleistung (berechnet als ein Zwölftel der Jahresgesamtfahrleistung) nach Abzug der Fahrleistung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.³⁰⁹ Festgestellt und dem Finanzamt zusätzlich mitgeteilt werden muss dann grundsätzlich nur noch die jährliche Gesamtfahrleistung des Fahrzeugs. Das ist praktisch *kein Zusatzaufwand*, zumal die jährliche Gesamtfahrleistung ohnehin bei der Einstufung der Kfz-Versicherung zugrunde gelegt wird (also bekannt ist). Der betrieblichen Nutzung wird dann pauschal das verbleibende Viertel der nach Abzug der Fahrleistung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verbleibenden Gesamtfahrleistung zugerechnet.

Die *Wegstrecke von und zur Arbeitsstätte* ist nach dem bestehenden einkommensteuerrechtlichen Konzept der betrieblichen und nicht der privaten Nutzung zuzuordnen. Daran soll an dieser Stelle nicht gerüttelt werden.³¹⁰ Das bedeutet, dass die Wegstrecke von und zur Arbeit *zusätzlich* dem Anteil zugeschlagen werden muss, der pauschal als der Betriebsseite zugerechnet wird. Sonst ergäben sich wesentliche Verzerrungen bei verhältnismäßig langen Arbeitswegen oder – um diese zu vermeiden – zu viele Fälle der Notwendigkeit von Fahrtenbüchern. Auch die hierfür nötigen Zahlen sind aber bekannt und können leicht eingerechnet werden. Das folgende Berechnungsbeispiel zeigt, wie die dem Reformvorschlag zugrunde liegenden privaten Kilometer pauschaliert ermittelt werden:

Tabelle 17: Fahrleistung im Standardfall

Gesamtfahrleistung:		20.800 km
Fahrten zur Arbeitsstätte		9.600 km
Fahrleistung ohne Fahrten zur Arbeitsstätte		11.200 km
Davon	3/4 privat	8.400 km
	1/4 betrieblich	2.800 km

³⁰⁹ Von einer solchen pauschalierten Regelung profitieren per definitionem diejenigen, die einen höheren Anteil der Privatnutzung erreichen. Wird ein Pkw sehr viel weniger privat genutzt, kann sich der Nutzer gegen die Pauschalmethode entscheiden: Die Alternative wäre das Führen eines Fahrtenbuchs. Auf Grund der Tatsache, dass bei geringer Privatnutzung auch im Status quo ein Fahrtenbuch geführt wird und somit geringe Privatnutzer nicht in die Pauschalregelung fallen, ist es notwendig, den angenommenen Anteil der Privatnutzung über 50% (Anteil nach derzeitiger Regelung) anzusetzen, da sonst eine Schiefe entstehen würde, die im Durchschnitt einen zu stark subventionierenden Charakter aufweist. Ein Anteil von 75% ist hier plausibel. Ein Selbständiger nutzt seinen Dienstwagen zu höchstens 50% privat. Subtrahiert man in diesem Fall die Arbeitswegstrecken, so resultiert bei plausiblen Parameterkonstellationen ein Privatnutzungsanteil von 75% der restlichen Kilometer.

³¹⁰ Wobei nicht verschwiegen werden soll, dass umwelt- und finanzpolitisch viel für eine *konsequente* Umsetzung des „Werkstorprinzips“ spräche.

K.2.2.2. Bezugsgröße zur Bewertung der Kilometerleistung

Festgelegt werden muss zusätzlich noch, welches neben der privaten Jahresfahrleistung die *zweite Bezugsgröße* für die Bemessung der nutzungsbezogenen Komponente ist. Diese soll neben dem rein streckenbezogenen Element die Faktoren Motorisierung und Treibstoffverbrauch abbilden. Hierfür sind mehrere Ansatzpunkte denkbar. Jeweils kommt es zu einem Zielkonflikt zwischen Präzision einerseits und Steuereinfachheit andererseits. An dieser Stelle soll nicht auf alle vorstellbaren Ausgestaltungsmöglichkeiten eingegangen werden. Im Implementierungsvorschlag werden zwei erhebungstechnisch unkomplizierte Varianten gewählt:

- a. die *Bemessung anhand des Anschaffungspreises*, die bereits der ersten Komponente zugrunde gelegt wird. Da die Betriebskosten – und hierbei auch die Treibstoffkosten – weitgehend mit dem Anschaffungspreis korrelieren (teurere Fahrzeuge verbrauchen in der Regel mehr Treibstoff), ist der Anschaffungspreis auch ein geeigneter Indikator für eine pauschalierende Erfassung der laufenden Betriebskosten. Entsprechend wird es im Regelfall auch nicht erforderlich sein, in die Berechnungsformel eine zusätzliche Treibstoffkostenkomponente mit einzubauen.
- b. die *Bemessung an der CO₂-Emissionen* des Fahrzeuges. Diese sind eindeutig korreliert mit dem Treibstoffverbrauch. Die Orientierung an den *CO₂-Emissionen* soll an dieser Stelle *keine* ökologische Lenkungswirkung aufweisen, sondern eine *neutrale* Bewertung der (Grenz-) Kosten der gefahrenen Kilometer ermöglichen.

Im Falle der Bemessung der nutzungsbezogenen Komponente *anhand des Anschaffungspreises* sind allerdings zwei Fahrzeuggruppen gesondert zu betrachten. Für diese sollten folgende variierende Lösungen erwogen werden:

- Zum einen für den Fall der *Anschaffung von Gebrauchtwagen*. Wenn bei sehr kostenünstigen Gebrauchtwagen auf den tatsächlichen Anschaffungspreis abgestellt würde, ergäben sich Verzerrungen durch zu niedrig angesetzte betriebliche Aufwendungen. Dem kann damit entgegengewirkt werden, dass stets der Anschaffungspreis für die Anschaffung als Neuwagen zugrunde gelegt wird. Soweit dieser nicht bekannt ist, könnte der Listenpreis abzüglich einer Pauschale von zum Beispiel 10 oder 20% zugrunde gelegt werden.
- Zum anderen für den (in Zukunft unter Umständen häufigeren) Fall, dass Fahrzeuge angeschafft werden, die wegen ihrer *innovativen klimaschonenden Technik* einen vergleichsweise hohen Anschaffungspreis haben (z.B. Elektrofahrzeuge), deren Nutzung aber mit sehr niedrigen Verbrauchskosten verbunden ist. Hierfür muss unter Umständen eine (ebenfalls pauschalierende) Sonderregel gefunden werden.

Technisch lässt sich die Berechnung für den monatlich zu versteuernden geldwerten Vorteil (gwV) inklusive Privatnutzungspauschale wie folgt ausdrücken³¹¹:

³¹¹ Als Grundlage für die Berechnungen dienen Median, der Wert in der Mitte zwischen höchstem und niedrigstem Einkommen, und Durchschnitt des Einkommens von Dienstwagenbesitzern, wie sie aus dem Sozio-Oekonomischen Panel (SOEP) ermittelt worden sind. An der Grenze wurde mit 25- sowie 75-Perzentilen (Hunderstelwerten) gerechnet.

Neuwagen: $gwV = [0,01 \times AP] + [0,0000125 \times km^{pr} \times AP]$

*Gebrauchtwagen*³¹²: $gwV = [0,01 \times AP] + [0,0000125 \times km^{pr} \times 0,8 \times LP]$

(mit AP = Anschaffungspreis brutto, LP = (aktuellster) Listenpreis brutto; gwV = Vorteil in Prozent und km^{pr} = privat gefahrene Kilometer).

Auf Grundlage dieser Formeln kann näherungsweise die oben definierte steuerpolitische Neutralität für den Ausgleich des geldwerten Vorteils erreicht werden. Unberücksichtigt bleiben in der Formel die gegebenenfalls separat abzurechnenden Ausgleichsbeträge für Fahrten von und zur Arbeitsstätte.³¹³

Der erste Term entspricht der bisher verwendeten Formel – außer der Tatsache, dass nun der Anschaffungs- statt des Listenpreises zur Berechnung herangezogen wird. Neu ist der zweite Term, durch den Abnutzung und Treibstoffverbrauch approximiert werden.

Falls der Dienstwagennutzer die Treibstoffkosten für privat gefahrene Kilometer direkt privat trägt, reduziert sich der zweite Term $[0,0000125 \times km^{pr} \times AP]$ auf ein Drittel seiner ursprünglichen Größe. Dem liegt die Pauschalierung zugrunde, dass Kraftstoffkosten im Durchschnitt rund zwei Drittel der variablen Kosten ausmachen. Der Dienstwagennutzer hat somit in diesem Fall lediglich einen geldwerten Vorteil in Höhe von 1 % des Anschaffungspreises zuzüglich eines Drittels der Komponente für die variablen Kosten zu versteuern.

Eine zweite Möglichkeit besteht darin, die *laufenden Kosten an den CO₂-Emissionen* des Fahrzeugs zu bemessen. Diese sind eindeutig mit dem Verbrauch korreliert. Von Vorteil ist hier die Transparenz der Maßnahme für den Nutzer des Dienstwagens, da die CO₂-Emissionen im Fahrzeugschein³¹⁴ abgelesen werden können.³¹⁵ Als problematisch erweist sich bei dieser Vorgehensweise, dass durch die CO₂-Emissionen die Abnutzung bzw. der Wertverlust des Dienstwagens nicht adäquat abgebildet werden kann. So entstehen wiederum unerwünschte Verteilungseffekte derart, dass Nutzer teurerer Dienstwagen stärker von der Wahl eines Dienstwagens profitieren. Aus diesem Grund soll im Folgenden noch einmal differenziert werden. Möglich ist a) eine Ausrichtung der laufenden Kosten *nur* an den CO₂-Emissionen. Diese kann Neutralität nicht so ef-

³¹² Für den Fall der Nutzung von Gebrauchtwagen als Dienstwagen kann bei der Anrechnung der privat gefahrenen Kilometer (2. Term in der Formel) nicht der tatsächliche Anschaffungspreis des Fahrzeugs genutzt werden, weil dann die zugerechneten variablen Kosten zu niedrig pauschaliert würden. Es wird vorgeschlagen, den aktuellsten verfügbaren Listenpreis abzüglich 20% (zur Annäherung an den tatsächlichen ursprünglichen Anschaffungspreis) zu nutzen.

³¹³ Die gegenwärtigen Regelungen sagen aus, dass Arbeitnehmer für den Weg von und zur Arbeitsstätte auch mit einem ihnen vom Arbeitgeber überlassenen Fahrzeug die Entfernungspauschale geltend machen können. Zum Ausgleich dessen müssen sie jedoch je Entfernungskilometer 0,03% des Listenpreises pro Monat als geldwerten Vorteil versteuern. Diese Regelung könnte grundsätzlich erhalten bleiben. Es wäre aber auch möglich, für den Fall der generellen Änderung der Besteuerung des geldwerten Vorteils Anpassungen vorzunehmen (z.B. Streichung der Möglichkeit der Geltendmachung der Entfernungspauschale bei Nutzung von Firmenwagen; dann entfielen die Notwendigkeit, die hierauf bezogene Ausgleichspauschale anzurechnen).

³¹⁴ Bei der Fahrzeugzulassung muss per Fahrzeug-Zulassungsverordnung (§6, Abs. 7) der Abgaswert in g CO₂/km angegeben werden (siehe Bundesgesetzblatt, 2006, Teil I, Nr. 21, 29. April 2006, S. 993).

³¹⁵ Die aktuellen Umrechnungsfaktoren von Verbrauch und CO₂-Emissionen lauten: *Benzin*: Faktor 23,7 (bei der Verbrennung von einem Liter Benzin entstehen 2.370 Gramm CO₂), *Diesel*: 26,5, *Erdgas*: 17,9, *Flüssiggas*: 16,3 (siehe KBA, 2009, Fachartikel: Emissionen, Kraftstoffe, S. 3). Bei stark steigenden Treibstoffkosten wären die Parameterwerte der Formeln zu modifizieren.

fektiv herstellen wie die anderen hier vorgeschlagenen Berechnungsmethoden. Auch möglich ist es aber, b) eine kombinierte Formel aus CO₂-Emissionen und Abnutzungskomponente zu finden. Die Abnutzungskomponente orientiert sich am Anschaffungspreis und den gefahrenen Kilometern. Option b) kann von beiden Optionen am besten Neutralität herstellen und zeigt sich am robustesten gegenüber verschiedenen Parameterkonstellationen.

$$\text{a) } \text{gwV} = [0,01 \times \text{AP}] + [0,002 \times \text{CO}_2 \times \text{km}^{\text{pr}}]$$

$$\text{b) } \text{gwV} = [0,01 \times \text{AP}] + [0,0006 \times \text{CO}_2 \times \text{km}^{\text{pr}} + 0,00001 \times \text{AP} \times \text{km}^{\text{pr}}]$$

Werden die privaten Treibstoffkosten des Dienstwagnutzers von diesem privat getragen, so reduziert sich der zweite Term in a) auf 1/3 desselbigen, der zweite Term in b) würde entfallen.³¹⁶

K.2.2.3. Folgen der veränderten Besteuerungsvorschriften

Durch die veränderten Formeln wird erreicht, dass privat gefahrene Kilometer Grenzkosten³¹⁷ größer Null aufweisen, so dass der Anreiz entfällt, die private Fahrtätigkeit auszudehnen. Dies bringt somit eine Annäherung an den Kostenverlauf eines privat gehaltenen Fahrzeugs mit sich. Zwar sind die Kosten im Dienstwagenfall bei durchschnittlicher Parameterwahl geringer; wichtig ist unter Aspekten ökonomisch und ökologisch effizienter Anreize jedoch, dass der Verlauf der Kosten sowie die Kostenstruktur vergleichbar sind. Nun steigen über den wachsenden geldwerten Vorteil die Kosten für privat gefahrene Kilometer mit der Fahrleistung (siehe 2. Term bei beiden Reformvarianten). Nach bestehender Regelung ist das Volumen der privat gefahrenen Kilometer für die Berechnung des geldwerten Vorteils unerheblich. Die zentrale Neuerung des Reformvorschlags liegt damit in der Einbeziehung des privaten Fahrverhaltens.

Insgesamt können mit den so ausgestalteten kombinierten Privatnutzungspauschalen die beschriebenen Reformziele gut angenähert werden: Die Besteuerung des geldwerten Vorteils kommt der Realität erheblich näher als die bisherige Regelung, die bestehenden Fehlsteuerungswirkungen zugunsten der weitgehenden Verlagerung des privaten Mobilitätsverhaltens auf den Firmenwagen werden weitgehend beseitigt, die dafür benötigten Berechnungsverfahren sind unkompliziert und der bürokratische Aufwand auf Seiten der Steuerpflichtigen und der Verwaltung ist nicht signifikant höher als bisher. Da aus den beschriebenen Gründen einer Pauschalierung der Vorzug gegeben wird, können die sachlichen Steuerungsziele nur *cum grano salis* erreicht werden. Der Vorschlag bringt die Besteuerung des geldwerten Privatvorteils aber erheblich näher an den realen Privatnutzen heran.

Die Abbildung 14 (unten) zeigt im Überblick, wie sich die Steuerlast aus dem zu versteuernden geldwerten Vorteil nach bisherigem Recht und nach einer Reform bemisst. Exemplarisch sind fünf Fahrzeugtypen herangezogen worden: Ein verbrauchsarmer Kleinwagen, jeweils ein Fahrzeug der unteren Mittelklasse, Mittelklasse und oberen Mittelklasse und ein Oberklassewagen. Es ist für alle Fälle eine gesamte jährliche Fahrleistung in Höhe von 8.400 privat gefahrenen Kilometern zugrunde gelegt worden, womit die Fahrten zur Arbeitsstätte keine Berücksichtigung

³¹⁶ Möglich ist eine exakte Differenzierung zwischen Diesel- und Benzinfahrzeugen. Da dies jeweils zu unterschiedlichen Kalibrierungen führt und im Ergebnis lediglich geringe Unterschiede zeigt, wird der Administration wegen hiervon abgesehen.

³¹⁷ Kosten je zusätzlich gefahrenem Kilometer.

finden. Die Anschaffungspreise belaufen sich auf 90 Prozent des Brutto-Listenpreises³¹⁸. Die Zuordnung von Fahrzeugklassen zu Einkommensklassen erfolgt, in Ermangelung belastbarer empirischer Daten für ein exaktes „Matching“, heuristisch. Den Fahrzeugtypen sind die wahrscheinlichsten Einkommensklassen zugeordnet; Tabelle 18 zeigt die zugehörigen Durchschnitts- und Grenzsteuersätze der Einkommensteuer. Um die Besteuerung des geldwerten Vorteils nach der Reform zu berechnen, werden die durchschnittlichen Grenzsteuersätze herangezogen.

Tabelle 18: Übersicht über die der Berechnung zugrunde liegenden Steuersätze

Fahrzeugtyp (Einkommenstyp)	Steuersätze	Durchschnitts- steuersatz	Grenzsteuersatz (des durchschnittlichen Ein- kommens)
Verbrauchsarmer Kleinwagen		23%	29%
Untere Mittelklasse		31%	31%
Mittelklasse		33%	34%
Obere Mittelklasse		34%	39%
Oberklasse		36%	42%
Standardfall ¹			37% ²

¹ Benötigt für Wirkungsabschätzung (siehe S. 176).

² Gewichtet, inkl. Solidaritätszuschlag.

Wie Abbildung 14 zeigt, erhöht sich durch die Beseitigung des Steuerprivilegs die jährliche Besteuerung des geldwerten Vorteils in allen Fällen durchschnittlich das Doppelte, hängt jedoch von dem jeweiligen individuellen Steuersatz und der jeweiligen gewählten Formel ab. Vor der Reform besteht eine starke Verzerrung zugunsten von Dienstwagen, dies impliziert einen beträchtlichen Subventionswert der gegenwärtig geltenden Besteuerungsregeln. Nach der Reform findet eine Annäherung an einen Zustand steuerlicher Neutralität statt, so dass die Vorteilhaftigkeit der Dienstwagennutzung reduziert wird. Mit Ausnahme des Oberklassefahrzeuges³¹⁹ liegt die Belastung bei der zweiten Formel, in der der Treibstoffverbrauch durch den CO₂-Wert approximiert wird, leicht über der Belastung des Dienstwagennutzers im ersten Fall.

Die Darstellung bezieht sich auf den skizzierten Standardfall von 8.400 privat gefahrenen Kilometern. Die Mehrbelastung ist bei höherer privater Fahrleistung dementsprechend höher bzw. geringer bei unterdurchschnittlicher privater Fahrleistung. Für einen „Vielfahrer“ mit jährlich 30.000 km privater Fahrleistung (ohne Arbeitswege) wird sich der im Durchschnitt versteuerte geldwerte Vorteil knapp verfünffachen.

³¹⁸ Anschaffungspreise: 11.250 Euro – verbrauchsarmer Kleinwagen, 14.400 Euro – Fahrzeug der unteren Mittelklasse, 20.700 Euro – Mittelklassewagen, 27.000 Euro – Fahrzeug der oberen Mittelklasse, 54.000 Euro – Oberklassewagen.

³¹⁹ Die jährliche Belastung des Oberklassewagenfahrers liegt um 11 Euro geringer als unter Zugrundelegung der ersten Formel.

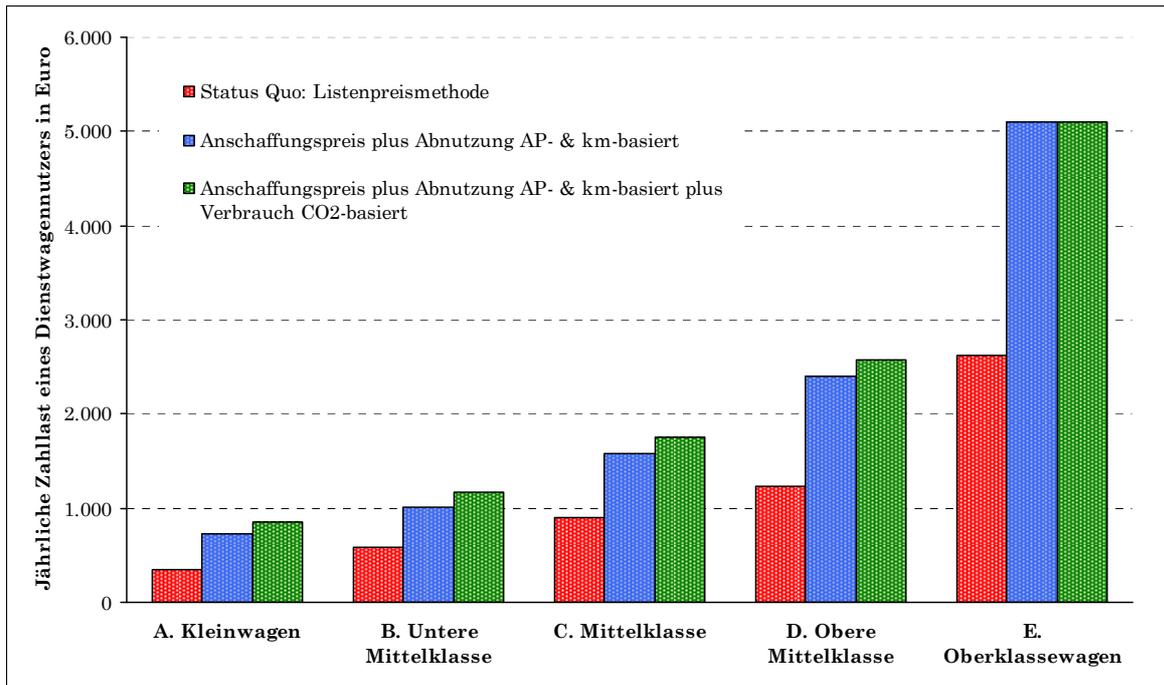


Abbildung 14: Jährliche Besteuerung des geldwerten Vorteils je nach Fahrzeugtyp und Reformoption vor und nach der Reform

Zu vertiefenden Erläuterung zeigt Abbildung 15 (unten), wie sich der Vorteil aus der Dienstwagengestellung durch die Reformoptionen mindert. Besteuerung mit perfekter Entscheidungsneutralität läge jeweils auf der vertikalen Nulllinie (Ordinate). Während in Abbildung 14 die jeweilige Einkommensteuerlast dargestellt ist, sind in Abbildung 15 die *Abweichungen* von der Neutralität illustriert. Je länger der Balken ist, desto stärker ist die zugrunde liegende Verzerrung. Es zeigt sich noch einmal sehr plastisch, wie weit der Status quo mit der 1%-Methode von einer neutralen Besteuerung abweicht. Die Verzerrung steigt mit dem Anschaffungspreis der Fahrzeugs massiv an. Um dies zu illustrieren, sind noch hier noch Fahrzeuge der Luxusklasse (AP \geq 70.000 Euro) dargestellt, die in Abbildung 14 nicht erfasst waren.

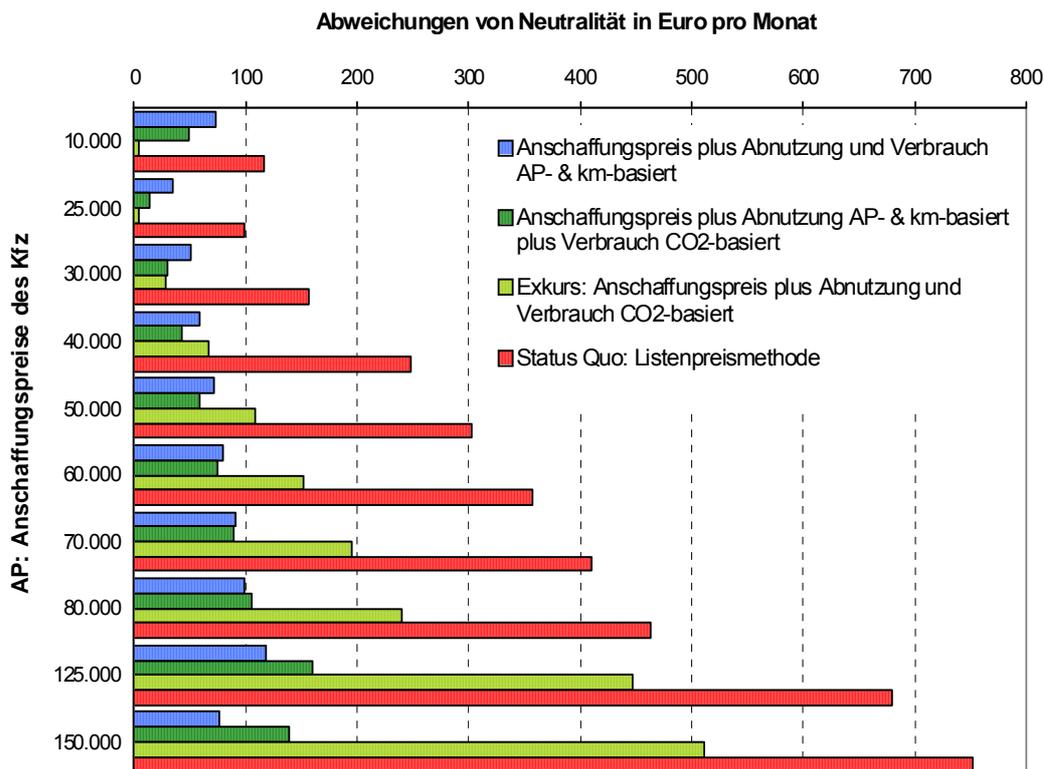


Abbildung 15: GwV-Optionen – Abweichungen von der Neutralität bei verschiedenen Gestaltungsoptionen

Mengenmäßig fällt die Luxusklasse bei den Dienstwagen aber nicht sehr ins Gewicht. Beschränkt man also das Vergleichsurteil auf den Bereich der maximal 70.000 Euro teuren Pkw, so zeigt sich, dass diejenige kombinierte Privatnutzungspauschale der Neutralität am nächsten kommt, die eine nutzungsorientierte Komponente aus den Elementen private Kilometer, Anschaffungspreis und Treibstoffverbrauch/CO₂ umsetzt. Zu allen Anschaffungspreisen liegt die entstehende Verzerrung unter 100 Euro im Monat.

An zweiter Stelle steht das Modell, das die nutzungsorientierte Komponente unter Verzicht auf das CO₂-Element approximiert. Eine nutzungsorientierte Komponente, die sich allein auf Verbrauch/CO₂ konzentriert, kommt dagegen gerade in den größeren Wagenklassen der Neutralität nicht mehr hinreichend nahe. Sie wird hier nicht als Reformoption empfohlen.

K.3. Besteuerung der Anschaffungs- und Kraftstoffkosten bei den Unternehmen: Klimafaktor

K.3.1. Grundidee

Hinsichtlich der Reform der Absetzbarkeit der Anschaffungs- und Treibstoff-Kosten als Betriebsausgaben bei Unternehmen wird eine Staffelung nach Maßgabe der fahrzeugtypischen CO₂-Emissionswerte empfohlen. Es wird ein ökologisches Lenkungselement dort eingeführt, wo die Entscheidung fällt, ein bestimmtes (und nicht ein anderes) Fahrzeug anzuschaffen, so dass ein möglichst großer Lenkungseffekt begründet wird. Diese Staffelung kann prinzipiell mit unterschiedlichen Ausgestaltungsmerkmalen umgesetzt werden:

- Malus-Regelung;
- Bonus-Malus-Regelung
 - mit unbegrenzter Dauer,
 - mit degressiver Gestaltung des Bonus-Elements (d.h. gradueller Übergang zur reinen Malus-Regelung).

Beide Regelungen sehen vor, die anerkannten CO₂-Zielwerte schrittweise herabzusetzen, so dass in dynamischer Hinsicht ein Anreiz entsteht, CO₂-sparsamere Fahrzeuge anzuschaffen. Die reine Malus-Regelung und die Bonus-Malus-Regelung gehen mit ihrer umweltweltorientierten Ausformung im Wesentlichen in die gleiche Richtung. In der konkreten Ausgestaltung sind sie mit unterschiedlichen Vor- und Nachteilen verbunden.

Bei der reinen Malus-Regelung können Fahrzeugkosten, die den aktuell anzuwendenden CO₂-Zielwert übersteigen, nicht in vollem Umfang abgesetzt werden, sondern nur zu einem bestimmten Prozentsatz. Dieser Satz variiert mit den Emissionswerten. Fahrzeuge, die dem aktuell anzuwendenden CO₂-Zielwert entsprechen, können wie bisher zu 100 Prozent abgesetzt werden. Im Unterschied dazu können mit einer Bonus-Malus-Regelung die Kosten der Fahrzeuge, die den Zielwert *unterschreiten*, zu mehr als 100 Prozent abgesetzt werden.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht ergeben sich gegen die Grundidee keine durchgreifenden Bedenken. Zwar läuft speziell die Malus-Komponente auf eine partielle Abkehr vom sog. Nettoprinzip hinaus, weil die tatsächlichen Anschaffungskosten in den betreffenden Fällen nicht mehr voll absetzbar sind. Die Neuausrichtung lässt sich durch die hier verfolgten außersteuerlichen (klimapolitischen) Lenkungsmotive jedoch hinreichend legitimieren. Die Rechtsprechung des BVerfG gibt dafür den nötigen Spielraum, wie sich insbesondere aus der Entscheidung zur sog. Pendlerpauschale ergibt.

Bei der konkreten Ausgestaltung ist allerdings auch zu beachten, dass das BVerfG gegenüber Widersprüchen und Wirkungsbrüchen innerhalb des Steuerrechts sowie zwischen Steuer- und Sachgesetzgebung relativ kritisch eingestellt ist. Deshalb sollte darauf verzichtet werden, den Malus für emissionsstärkere Fahrzeuge so stark ausfallen zu lassen, dass er als eine „verkappte Verbotslösung“ wahrgenommen werden könnte. Auch sollten allzu starke Wertungsunterschiede zum System der Kfz-Steuer vermieden werden. Deshalb wird hier empfohlen, die untere Schwelle der Absetzbarkeit für die besonders emissionsstarken Fahrzeuge bei 50 % der Abschaffungskosten anzusetzen. Weitergehende Einschränkungen könnten im Falle einer stringenter auf den Klimaschutz ausgerichteten Kfz-Steuer erwogen werden.

K.3.2. Vor- und Nachteile der reinen Malus-Regelung und der Bonus-Malus-Regelung

Eine reine Malus-Regelung entspricht stärker dem umweltpolitischen Verursacherprinzip, demzufolge bei schädlichen Emissionen die schädigende Tätigkeit belastet, eine (relativ) umweltfreundliche Tätigkeit aber nicht subventioniert wird. Wegen des fehlenden Subventionselements ist die reine Malusregelung fiskalisch ergiebiger. Da sie damit keine staatliche Beihilfe nach Art. 87 EGV darstellt, unterliegt sie auch nicht dem Genehmigungsvorbehalt der Europäischen Kommission.

Da aber die Mali nicht beliebig hoch gesetzt werden können, d.h. die Absetzbarkeit nicht im Übermaß begegrenzt werden soll, ist die in der Malusregelung erreichbare höchstmögliche Spreizung der Staffelsätze vergleichsweise klein. Das Reformmodell geht, wie soeben erwähnt, von einer nicht unterschreitbaren Mindestabsetzbarkeit von 50% der Kosten aus. Beim reinen Malus liegt die maximale Spreizung der Sätze damit bei 50 Prozentpunkten bis zur vollen Absetzbarkeit (100% der Kosten).

Die Vor- und Nachteile einer Regelung, die Bonus- und Malus-Elemente kombiniert, sind spiegelverkehrt. Der Anreiz zum Erwerb von bzw. zum Umsteigen auf besonders emissionsarme Fahrzeuge kann hier stärker gestaltet werden. Die Spreizung zwischen minimaler und maximaler Absetzbarkeit kann wegen des Subventionselements in Form des Bonus deutlich größer ausfallen. Auch unterhalb des Zielwerts für eine volle Absetzbarkeit bleibt ein hoher Anreiz, emissionsarme Fahrzeuge anzuschaffen. Mit einer Bonusregelung könnten beispielsweise besonders emissionsarme Fahrzeuge wie Elektroautos gefördert werden.

Der Umstand, dass die Bonus-Malus-Regelung aufgrund ihres Subventionscharakters im Rahmen des EU-Beihilferechts notifiziert werden müsste, kann eher als administrativ „lästig“ denn als problematisch angesehen werden. Aufgrund des Umweltcharakters und der EU-Ziele zur Minderung der CO₂-Emissionen von Kraftfahrzeugen ist zu erwarten, dass die EU-Kommission diese Reformkomponente bei geeigneter Ausgestaltung genehmigen würde.

Schwerer wiegt hier schon das Manko der Steuervergünstigung aus nationaler Sicht. Zunächst einmal widerspricht die Steuervergünstigung – wie auch jede andere Subventionsform – hier dem Leitprinzip der deutschen und der europäischen Umweltpolitik, dem Verursacherprinzip. Damit einher geht ein ökonomischer Schaden, der größer ist als die rein fiskalische Dimension der Subventionsfinanzierung bzw. des Einnahmeverlustes bei Steuervergünstigungen. Die vollständigen ökonomischen Kosten von Subventionen werden heutzutage mehr und mehr mit dem Konzept der Grenzkosten öffentlicher Mittel (*marginal costs of public funds* = MCF) vorgestellt.³²⁰ Es bietet einen einfachen Weg, um eine Vorstellung von den gesamtwirtschaftlichen Schattenkosten öffentlicher Ausgaben bzw. der Einnahmenverzichte zu gewinnen. Geschätzt wird – vereinfacht gesprochen – der Wohlfahrtsverlust (*deadweight loss*), der daraus entsteht, dass mit einer bestimmten Subvention/Steuervergünstigung eine verzerrende Steuer höher sein muss als ohne. Dabei bewegen sich in Deutschland auf die fiskalische Dimension anzuwendende MCF-Faktoren zwischen 1,2 und 1,3, d.h. das monetäre Kassenvolumen einer Subvention sollte mit diesen Faktoren multipliziert werden, um die gesamten ökonomischen Kosten der verwendeten öffentlichen Mittel zu bemessen.

Schließlich fordern die mit dem 22. Subventionsbericht (2010) noch einmal bekräftigten subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung, Steuervergünstigungen in Finanzhilfen oder sonstige weniger belastende Instrumente umzuwandeln bzw. auf die Einführung von Steuervergünstigungen zu verzichten, wo eine Finanzhilfe als direkte Alternative in Frage kommt.

Wenn im Folgenden die Bonus-Malus-Regelung wegen ihrer erwarteten größeren Anreizwirkung und wegen ihres kommunikativ attraktiven „Fordern-und-Fördern“-Charakters etwas ausführli-

³²⁰ Vgl. Thöne/Heinemann/Naess-Schmidt (2009): Gemeinsames Evaluationsschema und Zusammenfassung der Ergebnisse, in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Bd. 1, hrsg. von Michael Thöne, Köln, m.w.N.

cher diskutiert wird, soll damit die alternative Ausgestaltung des Bonus-Elements außerhalb des Steuerrechts als Finanzhilfe explizit *nicht* ausgeschlossen sein. Wir stellen hier nur zwei umsetzbare Varianten des Bonus-Malus-Modells *innerhalb* des Steuerrechts vor; die Ausgestaltung des Bonus-Elements als direkte Subvention verliefte weitgehend analog.

K.3.3. Ausgestaltung

Wie sähen diesen Regelungen nun konkret aus? Wir stellen die die Absetzbarkeit der Anschaffungs- und Kraftstoffkosten am Beispiel der nach CO₂-Emissionen differenzierten Bonus-Malus-Regelung dar. Der Implementierungsvorschlag orientiert sich damit grob am britischen Modell.³²¹ Es wird ein Emissionszielwert festgelegt, bei dessen Erreichung (wie bisher) die volle Absetzbarkeit der Kosten möglich ist. Liegen die Emissionen des jeweiligen Fahrzeugs *unter* dem Zielwert, können mehr als 100 Prozent der Kosten abgesetzt werden. Im umgekehrten Falle ist eine verminderte Absetzbarkeit die Folge. Für jedes Pkw-Modell wird nach CO₂-Emissionswert ein Faktor bestimmt, mit dem Anschaffungs- und Kraftstoffkosten abgesetzt werden können. Zur Dynamisierung der Anreize und zur Berücksichtigung des technischen Fortschritts wird der Zielwert in zunächst drei Stufen abgesenkt, so dass auch Fahrzeuge, die heute den Zielwert erreichen, in einigen Jahren über dem angesetzten Zielwert liegen.

³²¹ Wobei im Vereinigten Königreich die Besteuerung des geldwerten Vorteils nach CO₂- Kriterien ausgerichtet ist, die Absetzbarkeit auf betrieblicher Seite dagegen nicht. Vergleiche dazu ausführlich den internationalen Vergleich der Regelungen in der vorliegenden Studie sowie Görres/Meyer (2008).

Tabelle 19: Reform der Absetzbarkeit der Anschaffungs- und Kraftstoffkosten mit Bonus-Malus-Regelung

Pkw-Kennzahlen			CO ₂ -Absetzbarkeitsfaktoren		
CO ₂ -Emiss. g/km	Diesel l/100 km	Benzin l/100 km	1. Stufe 2012-15	2. Stufe 2015-19	3. Stufe 2020-23
Bis 50	1,7	1,9	150%	140%	130%
> 50 - 60	2,1	2,3			
> 60 - 70	2,5	2,7	140%	130%	120%
> 70 - 80	2,8	3,1			
> 80 - 90	3,2	3,5	130%	120%	110%
> 90 - 100	3,6	4,0			100%
> 100 - 110	4,0	4,4	120%	110%	97,2%
> 110 - 120	4,4	4,8		100%	94,4%
> 120 - 130	4,7	5,2	110%	96,9%	91,7%
> 130 - 140	5,1	5,6	100%	93,8%	88,9%
> 140 - 150	5,5	6,1	96,4%	90,6%	86,1%
> 150 - 160	5,9	6,5	92,9%	87,5%	83,3%
> 160 - 170	6,3	6,9	89,3%	84,4%	80,6%
> 170 - 180	6,6	7,3	85,7%	81,3%	77,8%
> 180 - 190	7,0	7,7	82,1%	78,1%	75,0%
> 190 - 200	7,4	8,1	78,6%	75,0%	72,2%
> 200 - 210	7,8	8,6	75,0%	71,9%	69,4%
> 210 - 220	8,2	9,0	71,4%	68,8%	66,7%
> 220 - 230	8,5	9,4	67,9%	65,6%	63,9%
> 230 - 240	8,9	9,8	64,3%	62,5%	61,1%
> 240 - 250	9,3	10,2	60,7%	59,4%	58,3%
> 250 - 260	9,7	10,6	57,1%	56,3%	55,6%
> 260 - 270	10,1	11,1	53,6%	53,1%	52,8%
> 270	> 10,1	> 11,1	50%	50%	50%

Grün/rot markiert: Minder-/Mehrbelastung gegenüber heutiger Regelung

In Anlehnung an FÖS/Greenpeace, 2008, S. 24.

Tabelle 19 zeigt, wie eine derartige Bonus-Malus-Regelung ausgestaltet werden könnte. Die Stufen sind gemäß der von fachlicher Seite heute umsetzbaren bzw. absehbaren technischen und marktlichen Potenziale formuliert. Der Zielwert für eine Absetzbarkeit der Anschaffungs- und Betriebskosten wird schrittweise von 140 g CO₂/km auf der ersten Stufe (2012-2015) auf 120 g auf der zweiten (2016-2019) und „>90-100 g“ CO₂/km ab dem Jahr 2020 verringert und orientiert sich damit an den EU-Emissionszielwerten.³²² Da die Absetzbarkeit aus steuersystematischen Gründen nicht unter 50% betragen sollte, wird dieser Wert einheitlich in allen Stufen für hoch emissionsintensive Fahrzeuge angesetzt. Für die Emissionsstufen zwischen dem Zielwert und dem Höchstwert wird die Absetzbarkeit in linearen Stufen verringert.

Um des Vertrauensschutzes willen sollten Fahrzeuge, die vor Inkrafttreten einer solchen Reform erworben worden sind, nicht der neuen Regelung unterliegen. In Anlehnung an die übliche steuerliche Abschreibungsdauer für Pkw sollte für Erstkäufer ein Bestandsschutz von sechs Jahren bestehen. Kommt es dagegen innerhalb dieser sechs Jahre zum Verkauf an ein anderes Unternehmen, kann der ökologisch differenzierte Abschreibungsfaktor in Kraft treten.

³²² Diese sehen ein Emissionsziel von 130 g CO₂/ km ab 2012 (das allerdings vollständig erst ab 2015 erreicht werden soll) und von 95 g CO₂/ km ab dem Jahr 2020 vor (vgl. EU-Verordnung Nr. 443/2009).

Wie in Abschnitt K.3.1 skizziert, kann die Bonus-Malus-Regelung nicht nur als dauerhaftes Modell eingeführt werden, wie es in Tabelle 19 dargestellt ist. Alternativ ist auch eine degressive Gestaltung des Bonus-Elements denkbar, was gleichbedeutend mit einem graduellen Übergang zur reinen Malus-Regelung wäre. Das Subventionselement würde damit degressiv und zeitlich begrenzt gestaltet sein, also zwei Bedingungen erfüllen, die im europäischen Beihilfenrecht und in den subventionpolitischen Leitlinien der Bundesregierung an zentraler Stelle gefordert werden. Aufgrund des vorhersehbaren Auslaufen des Bonuselements würden dessen in K.3.2 diskutierte Nachteile – Stichworte: Verstoß gegen das Verursacherprinzip, Problematik der neuen Steuervergünstigung – lediglich Transformationsphänomene sein, die den Übergang in ein neues System durchaus erleichtern können.³²³ Tabelle 20 skizziert eine zu Tabelle 19 analoge Reform der Absetzbarkeit der Anschaffungs- und Kraftstoffkosten mit auslaufender Bonusregelung. Natürlich wäre ein Auslaufen des Bonus-Elements aber auch damit verbunden, dass seine dargestellten Anreizvorteile aufgegeben werden.

Tabelle 20: Reform der Absetzbarkeit der Anschaffungs- und Kraftstoffkosten mit auslaufender Bonusregelung

Pkw-Kennzahlen			CO ₂ -Absetzbarkeitsfaktoren			
CO ₂ -Emiss. g/km	Diesel l/100 km	Benzin l/100 km	1. Stufe 2012-15	2. Stufe 2015-19	3. Stufe 2020-23	4. Stufe 2024 ff.
Bis 50	1,7	1,9	150%	140%	130%	100%
> 50 - 60	2,1	2,3				
> 60 - 70	2,5	2,7				
> 70 - 80	2,8	3,1				
> 80 - 90	3,2	3,5				
> 90 - 100	3,6	4,0	130%	120%	110%	
> 100 - 110	4,0	4,4	120%	110%	97,2%	97,2%
> 110 - 120	4,4	4,8		100%	94,4%	94,4%
> 120 - 130	4,7	5,2	110%	96,9%	91,7%	91,7%
> 130 - 140	5,1	5,6	100%	93,8%	88,9%	88,9%
> 140 - 150	5,5	6,1	96,4%	90,6%	86,1%	86,1%
> 150 - 160	5,9	6,5	92,9%	87,5%	83,3%	83,3%
> 160 - 170	6,3	6,9	89,3%	84,4%	80,6%	80,6%
> 170 - 180	6,6	7,3	85,7%	81,3%	77,8%	77,8%
> 180 - 190	7,0	7,7	82,1%	78,1%	75,0%	75,0%
> 190 - 200	7,4	8,1	78,6%	75,0%	72,2%	72,2%
> 200 - 210	7,8	8,6	75,0%	71,9%	69,4%	69,4%
> 210 - 220	8,2	9,0	71,4%	68,8%	66,7%	66,7%
> 220 - 230	8,5	9,4	67,9%	65,6%	63,9%	63,9%
> 230 - 240	8,9	9,8	64,3%	62,5%	61,1%	61,1%
> 240 - 250	9,3	10,2	60,7%	59,4%	58,3%	58,3%
> 250 - 260	9,7	10,6	57,1%	56,3%	55,6%	55,6%
> 260 - 270	10,1	11,1	53,6%	53,1%	52,8%	52,8%
> 270	> 10,1	> 11,1	50%	50%	50%	50%

Grün/rot markiert: Minder-/Mehrbelastung gegenüber heutiger Regelung

³²³ Hier sei nur daran erinnert, dass ein wesentlicher Anteil der Steuervergünstigungen nach der Ökosteuerreform ab 1999 dem gleichen Anpassungszweck diente und mittlerweile entsprechend reduziert worden ist.

Mit den Darstellungen in Tabelle 19 und Tabelle 20 kann schließlich eine analoge Ausgestaltung der *reinen Malus-Regelung* abgeleitet werden, auch ohne eine weitere Tabelle darzustellen. Alle Bereiche, in denen in Tabelle 20 ein Prozentwert „> 100“ steht (grün hinterlegt), werden „= 100%“ gesetzt. Man hat eine reine Malus-Regelung mit derselben dynamischen Ausgestaltung der technischen Ansprüche für volle Absetzbarkeit.

Es liegt auf der Hand, dass hier noch zahlreiche Zwischen- und Mischmodelle vorstellbar sind. So hätte z.B. eine Malusregelung mit einem auf Elektrofahrzeuge oder ähnliche innovative Fahrzeugkonzepte eng begrenzten Bonus gewiss auch Raum, als ernsthafte Alternative betrachtet zu werden. Auch andere Arten der Dynamisierung, andere Geschwindigkeiten der Degression etc. sind vorstellbar.

Einen definitiven Implementierungsvorschlag legen wir in diesem Abschnitt damit bewusst nicht vor, da die dargestellten Vor- und Nachteile der verschiedenen Modelle unmittelbar eine originär politische Abwägung und Gewichtung der dahinter stehenden politischen Ziele verlangen.

K.4. Wirkungsabschätzung

Im Folgenden wird eine fiskalische und ökologische Wirkungsabschätzung vorgenommen. Da es sich im Wesentlichen um Maßnahmen zum Abbau von Umweltschädlichen Steuervergünstigungen handelt, wird die finanzielle Dimension dabei vorrangig als der *Abbau von Mindereinnahmen* dargestellt. Der Implementierungsvorschlag ist *kein Steuererhöhungsprogramm*, sondern ein Vorschlag zum Abbau von Steuerprivilegien. Technisch entsprechen sinkende Mindereinnahmen natürlich Mehreinnahmen; in diesem technischen Sinne wird der Begriff im Folgenden genutzt.

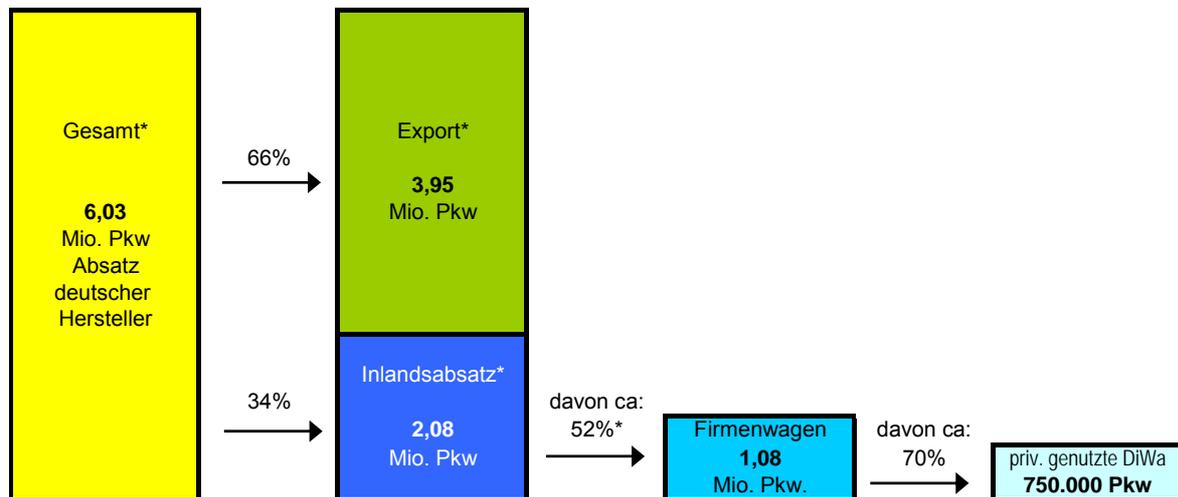
Für Schätzungen der Minderung der CO₂-Emissionen und des fiskalischen Mehraufkommens müssen Annahmen bezüglich der Reaktionen der Steuerpflichtigen auf die Reform getroffen werden. Zum einen wird sich das private Nutzungsverhalten verändern, zum anderen wird die Reform Effekte auf die Anschaffung von Firmenwagen haben. Auf der einen Seite könnte die Nachfrage nach Firmenwagen insgesamt sinken oder ein Trend zu verbrauchsärmeren Fahrzeugen die Folge sein. Diese Effekte sind naturgemäß *ex ante* nicht präzise vorhersehbar. Wahrscheinlich (und beabsichtigt) ist, dass dem Dienstwagennutzer ein emissionsärmeres Fahrzeug zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt wird, das zudem in geringerem Ausmaß privat genutzt wird.

Mit der veränderten Fahrzeugnachfrage gehen Effekte auf die deutsche Automobilindustrie einher. Wie bereits in früheren Teilen der Studie gezeigt worden ist, spielt die Fahrzeugnachfrage von Unternehmen für die deutsche Automobilindustrie – gerade bei Einbrüchen der privaten Nachfrage – eine große Rolle. Ein Grund dafür, dass Fahrzeuge der deutschen Autobauer gerade bei Firmen- und Dienstwagen vergleichsweise stark nachgefragt werden, ist darin zu sehen, dass Firmenwagen insbesondere im oberen Mittelklasse und Oberklasse-Segment anzusiedeln sind. Es ist zu vermuten, dass die Preiselastizität der Nachfrage gerade in diesem Segment nicht sehr hoch ist, was bedeutet, dass viele Hauptnachfrager von Fahrzeugen der Oberklasse und oberen Mittelklasse auch nach der Reform ihr Nachfrageverhalten nicht ändern werden. Hier spielt u. a. der Charakter von Dienstwagen als Statussymbol eine vermutlich große Rolle. Zu erwarten – und mit vorliegendem Reformvorschlag auch bezweckt – ist eine im Zeitablauf steigende Verschie-

bung der Produktion und der Kaufentscheidungen in Richtung verbrauchs- und emissionsärmerer Fahrzeuge auch und gerade in den höheren Wagenklassen.

Die deutschen Automobilhersteller investieren ohnehin in den letzten Jahren verstärkt in Forschung, Entwicklung und Markteinführung umweltfreundlicherer Technologien. Durch eine Reform der Firmenwagenbesteuerung wird diese Entwicklung unterstützt. Vor diesem Hintergrund ist zu erwarten, dass Veränderungen der Nachfrage erst schrittweise zum Tragen kommen werden – beispielsweise durch das schrittweise Absenken der CO₂-Stufen bei der Absetzbarkeit betrieblicher Kosten – und sich erst auf mittlere Sicht bemerkbar machen. Dadurch sollten die durch die Reform generierten Anpassungen für die Hersteller durchaus absehbar sein und die ohnehin eingeschlagenen Entwicklungen unterstützen.

Des Weiteren muss gesehen werden, dass für die deutschen Automobilhersteller gerade der Export eine herausragende Stellung einnimmt. So wurden in den Jahren 2007 bis 2009 im Durchschnitt 66 Prozent der insgesamt von deutschen Automobilherstellern verkauften Fahrzeuge im Ausland abgesetzt. Der Absatz der deutschen Automobilindustrie wird anhand der folgenden Grafik abgebildet.



* Durchschnitt 2007-09. Das Jahr 2009 ist durch die Umweltprämie ("Abwrackprämie") stark verzerrt und nicht repräsentativ.
 Quellen: VDA, Dataforce, eigene Berechnungen.

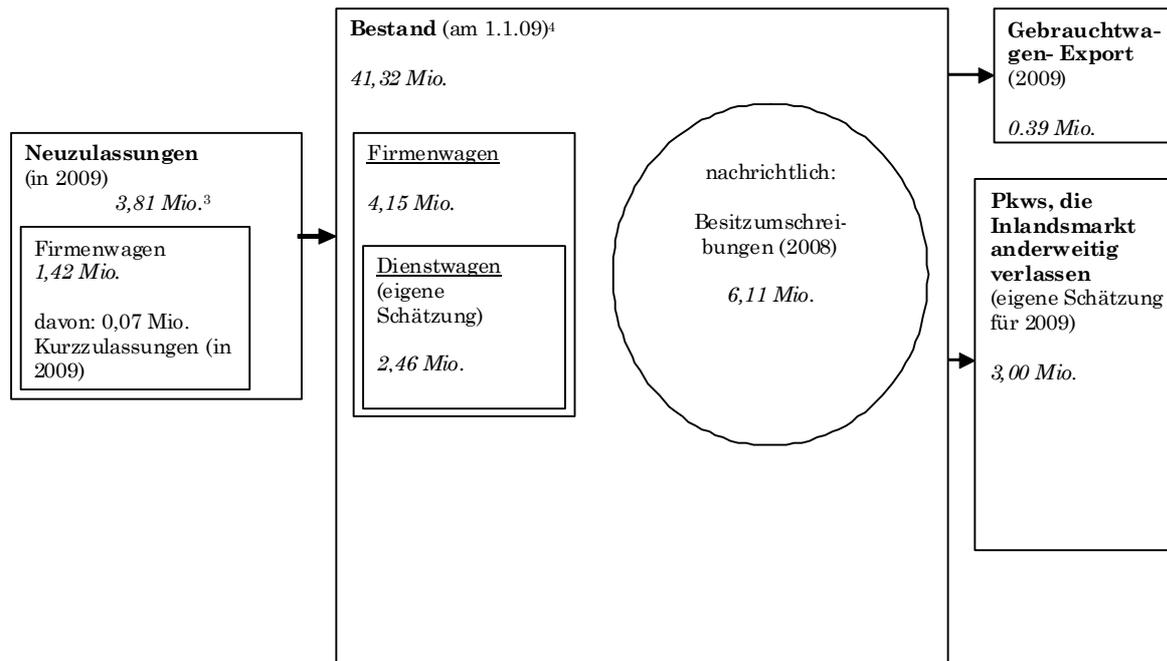
Abbildung 16: Privat genutzte Dienstwagen am jährlichen Absatz deutscher Automobilhersteller (Durchschnitt 2007-09)

Abbildung 16 skizziert, welche Rolle privat genutzte Dienstwagen in der Pkw-Produktion deutscher Automobilhersteller spielen. Dabei wird ein Jahresdurchschnitt der Jahre 2007 bis 2009 betrachtet. Das vergangene Jahr 2009 allein ist wegen der Auswirkungen der Weltwirtschaftskrise und wegen der in Deutschland – wie auch in vielen anderen Ländern – zur Förderung der Neuwagenanschaffung durch die Privathaushalte genutzten Kaufsubventionen nicht als atypisch anzusehen.

Wie deutlich wird, spielen die in Deutschland privat genutzt Firmen-Pkw für den Absatz der deutschen Hersteller eine wichtige, gleichwohl nicht dominierende Rolle. Zwei Drittel der Pkw deutscher Hersteller³²⁴ werden exportiert; die ausländischen Märkte dominieren traditionell die

³²⁴ Ohne die ausländischen Konzernmarken deutscher Hersteller (Skoda, Seat, etc.)

Nachfrage nach deutschen Autos. Beim Inlandabsatz spielen Firmenwagen dann eine große Rolle – eine, wie wir zeigen, aufgrund der steuerlichen Privilegierungen offenbar künstlich „aufgeblähte“ Rolle. Im Schnitt der Jahre 2007 bis 2009 werden circa 750.000 Pkw deutscher Hersteller jährlich neu zugelassen, die als Firmenwagen angemeldet, aber überwiegend privat genutzt werden. Sollten sich die Verhältnisse wieder auf „Vor-Krisen-Niveau“ einpendeln, kann diese Ziffer ceteris paribus auf bis zu eine Million Pkw steigen. Eine die Subventionierung eindämmende Reform der Dienstwagenbesteuerung könnte dagegen dazu führen, dass ein Großteil dieser Neuwagen in Zukunft (wieder) von den Privathaushalten angeschafft und privat angemeldet wird.



¹ Es ist der Durchschnitt gebildet worden, um Absatzschwankungen abbilden zu können.

² Ohne deutsche Konzernmarken.

³ 2009 ist ein Rekord an Neuzulassungen erzielt worden, was sich auf die Umweltprämie zurückführen lässt. So ist gegenüber 2008 ein Plus von 23 Prozent zu verzeichnen.

⁴ Ohne vorübergehende Stilllegungen und Außerbetriebsetzungen. Der Bestand am 1.1.10 beträgt 41,74 Personenkraftwagen. Auf diese Zahl ist nicht zurückgegriffen worden, da das Kraftfahrt-Bundesamt noch keine weitere Differenzierung nach Haltergruppen vorgenommen und veröffentlicht hat.

Quelle: eigene Darstellung auf Basis von KBA (2009, 2010), Statistisches Bundesamt (2010)

Abbildung 17: Pkw-Markt 2009: Zulassungen – Bestand – Abflüsse

Abbildung 17 bildet zusammenfassend den Pkw-Markt im Jahr 2009 ab. Im Jahr 2009 wurden etwa 3,8 Millionen Neuzulassungen (in- und ausländische Fabrikate) registriert, wobei sich davon 37 Prozent auf Firmen- Zulassungen zurückführen lassen. Der geringe Firmenwagenanteil lässt sich derweil mit der im Jahr 2009 initiierten Umweltprämie begründen, die zu einem starken Anstieg der privaten Fahrzeugnachfrage in 2009 geführt hat. So lag der Firmenwagenanteil bei den Fahrzeugneuzulassungen im Jahr 2008 beispielsweise noch bei 60 Prozent. Eine Umkehr der Verhältnisse hin zu einer schwächeren privaten Nachfrage ist für die Zukunft zu erwarten, da die Attraktivität der privaten Fahrzeuganschaffung zurückgeht und im Zuge der Umweltprämie Fahrzeugkäufe vorgezogen worden sind.

Gut die Hälfte der in Deutschland neuzugelassenen Fahrzeuge ist von deutschen Automobilherstellern produziert worden. Beachtet werden muss, dass es sich bei den Daten, die den Absatz deutscher Automobilhersteller darstellen, um einen Durchschnitt der Jahre 2007 bis 2009 handelt. Dieser ist gebildet worden, um Absatzschwankungen Rechnung zu tragen. Der Gesamtabsatz in diesem Zeitraum beträgt 6 Millionen Pkws, wobei 66 Prozent auf den Auslandsabsatz entfallen.

Der gesamte deutsche Fahrzeugbestand, der sich aus Neu- und Gebrauchtwagen zusammensetzt, belief sich zum 1.1.2009 auf 41,3 Millionen Personenkraftwagen, davon etwa 4 Millionen Firmenwagen. Nach unseren Schätzungen belaufen sich die Dienstwagen, die auch privat genutzten Firmenwagen, auf knapp 2,5 Millionen Fahrzeuge³²⁵ (ein Anteil von knapp 60 Prozent an allen Firmenwagen).

Die Besitzumschreibungen und somit der Fahrzeugumschlag auf dem Gebrauchtwagenmarkt lag im Jahr 2009 insgesamt bei 6,1 Millionen Fahrzeugen – das heißt, sowohl von privaten als auch nicht privaten Haltern.

Neben den Neuzulassungen auf der einen Seite ist ein Abfluss von Fahrzeugen aus dem deutschen Fahrzeugbestand zu konstatieren. So fand ein Export gebrauchter Fahrzeuge ins Ausland statt – mit einem Volumen von knapp 0,4 Millionen Fahrzeugen im Jahr 2009. Des Weiteren sind Fahrzeuge zu verzeichnen, die den Inlandsmarkt anderweitig verlassen haben – beispielsweise aufgrund einer Verschrottung. Nach eigenen Schätzungen³²⁶ ist von einer Summe von 3 Millionen Personenkraftwagen auszugehen.

In den folgenden Wirkungsabschätzungen sind je nach Reformkomponente unterschiedliche Bestandsgrößen der Firmen- und Dienstfahrzeuge gewählt worden. Diese Vorgehensweise lässt sich folgendermaßen begründen: Ein geldwerter Vorteil fällt nur bei den Firmenwagen an, die auch privat genutzt werden können. Daher beschränken sich die Wirkungsabschätzungen nur auf die Summe der Dienstwagen in Höhe von knapp 2,5 Millionen Fahrzeugen. Betrachtet man jedoch die veränderten Abschreibungsmöglichkeiten der Unternehmen, müssen alle Firmenwagen³²⁷ in die Berechnungen einfließen, da die Reformvorschläge sich nicht nur auf Dienstwagen beschränken. Die Firmenwagen (excl. Fahrzeuge nicht einkommensteuerpflichtiger Unternehmen) belaufen sich auf etwa 3,5 Millionen Pkws³²⁸.

³²⁵ Von den gesamten Firmenwagen (Fahrzeugbestand ohne Fahrzeuge von Arbeitnehmern und Nicht-Erwerbspersonen) werden die der sich im öffentlichen Dienst befindlichen Fahrzeuge (Öffentliche Verwaltung, Verteidigung, Sozialversicherung; Erziehung und Unterricht und extraterritoriale Organe und Körperschaften), Mietfahrzeuge und Fahrzeuge unbekannter Haltergruppen abgezogen. Die potenziell auch privat nutzbaren Fahrzeuge in Höhe von 3,6 Millionen Fahrzeugen werden mit dem Dienstwagenanteil der jeweiligen Branchen belegt (auf Basis einer Befragung von 393 Fuhrparkmanagern, Dataforce- Daten). Auf Basis eigener Schätzungen sind Korrekturen vorgenommen worden: Bei Kfz-Handel und Reparatur sind pauschal 100.000 Fahrzeuge (Vorführgewagen u.ä.) und im Bereich Gesundheits-/ Sozialwesen pauschal 50% der Fahrzeuge (Krankenfahrzeuge u.ä.) abgezogen worden. Somit erhält man eine Summe von 2,46 Millionen Dienstwagen, die einen Anteil von knapp 68% an allen Firmenwagen ausmachen.

³²⁶ Zu diesem Zweck sind die Veränderung des Bestands vom 1.1.2009 zum 1.1.2010 und Neuzulassungen und Gebrauchtwagenexport im Jahr 2009 einander gegenüber gestellt worden.

³²⁷ Abzüglich der Firmenwagen nicht einkommensteuerpflichtiger Unternehmen.

³²⁸ Zur Erinnerung: Alle auf Unternehmen zugelassene Fahrzeuge machen 4,15 Millionen Pkws aus.

In die folgenden Wirkungsabschätzungen finden Verhaltensanpassungen der Dienstwagennutzer und –käufer keinen Eingang, da die Datenlage keine Simulation der Reaktionen zulässt. Folgende Einflussfaktoren und potenzielle Reaktionen sind dabei auf kurze bis lange Sicht von Bedeutung:

- Verzicht auf einen Dienstwagen (stattdessen privater Pkw-Erwerb):
 - Dienstwagennutzer: Der Reformvorschlag hat einen Abbau der Vorteilhaftigkeit von Dienstwagen gegenüber Barlohnerhöhungen zur Folge.
 - Unternehmen: Eine Dienstwagengestellung wird weniger attraktiv aufgrund verminderter Absatzbarkeitsmöglichkeiten, indirekte Effekte aufgrund veränderter Präferenzen des Dienstwagennutzers.
- Anschaffung von Pkw einer kleineren Wagenklasse und/oder mit geringeren CO₂-Emissionen als Dienstwagen.
- Anschaffung von Gebrauchtwagen.
- Verringerung der privaten Fahrleistung mit Dienstwagen.
- Sonstige legale Ausweicheffekte (Wechsel auf Fahrtenbuchmethode).
- Illegale Ausweicheffekte wie z.B. die Manipulation des km-Zählers oder (bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode) der privat zugerechneten Kilometer.
- Multiplikatoreffekte, da Veränderungen von Umfang und Struktur der Anschaffungen von Firmen- und Dienstwagen Auswirkungen auf die Automobilindustrie und ihrer Zulieferer haben werden.

K.4.1. Geldwerter Vorteil

Bei den Wirkungsabschätzungen einer Reform des geldwerten Vorteils ist zu berücksichtigen, dass die mit dem Dienstwagen privat gefahrenen Kilometer nicht genau bekannt sind. Aufgrund der gegebenen ökonomischen Anreize ist aber zu erwarten, dass Dienstwagennutzer, deren Arbeitgeber sämtliche Kosten tragen (inklusive der Kraftstoffkosten und sogar teilweise Mautgebühren auf ausländischen Autobahnen), zumindest vor der Reform überdurchschnittlich viele Privatkilometer fahren.

Im Folgenden wird abgeschätzt, wie groß die fiskalischen Effekte einer veränderten Berechnung des geldwerten Vorteils des Dienstwagennutzers sind. Wie auf S. 13 ff. erläutert, sind zwei Varianten denkbar: In beiden Fällen werden Abnutzung und Treibstoffverbrauch approximiert³²⁹. Der Unterschied besteht darin, dass bei der zweiten Variante der durchschnittliche CO₂- Wert pro Kilometer als Indikator für den Treibstoffverbrauch zugrunde gelegt wird. Im Folgenden wird für

³²⁹ Folgende Formeln werden für die Wirkungsabschätzung zugrunde gelegt:

$$gwV = [0,01 \times AP] + [0,0000125 \times km^{Pr} \times AP] \text{ und}$$

$$gwV = [0,01 \times AP] + [0,0006 \times CO_2 \times km^{Pr} + 0,00001 \times AP \times km^{Pr}].$$

Bei der zweiten Variante einer CO₂-basierten Approximation des Treibstoffverbrauches wurde für die Wirkungsabschätzung die zweite Formel (siehe beide Formeln auf S. 14) zugrunde gelegt, in die auch der Abnutzung des Fahrzeuges eingegangen wird. Die Vorteile sind auf S. 14 ausführlich erläutert worden.

beide Varianten eine Spannweite der privaten Nutzung des Dienstwagens von 60 bis 90 Prozent an allen gefahrenen Kilometern³³⁰ berechnet. Der Anschaffungspreis wird in der Modellrechnung als konstant angenommen³³¹. Folgende Parameter liegen der Rechnung zugrunde: Anschaffungspreis in Höhe von 30.000 Euro, 6-jährige Nutzungsdauer, gewichteter Grenzsteuersatz des durchschnittlichen Einkommens (inkl. Solidaritätszuschlag) in Höhe von 37,4%³³² und jährlich insgesamt gefahrene Kilometer in Höhe von 11.200 km (jeweils mit 60- oder 90%igem privaten Nutzungsanteil). Für die zweite Formel wird ein durchschnittlicher CO₂-Wert von 200 g CO₂ pro Kilometer angenommen.³³³

Somit ist ein Durchschnittsfall konstruiert worden, der auf den geschätzten Dienstwagenanteil von 2,5 Millionen Fahrzeugen³³⁴ angewendet worden ist. Um die Einnahmenänderungen zu berechnen, sind die drei Formeln – alte Berechnungsformel³³⁵ und jeweils neue Formel (s.o.) – einander gegenüber gestellt worden. Es ist angenommen worden, dass der Anschaffungspreis (nach der Reform) 20 Prozent unter dem Listenpreis (Status quo) liegt.

Tabelle 21: Sinkende Einkommensteuer-Mindereinnahmen durch eine Reform der Bemessung des geldwerten Vorteils

Privater Nutzungsanteil (von jährlich 11.200 gefahrenen km ¹)	Jährliche Einkommensteuereinnahmen in Mrd. Euro (Grenzsteuersatz von 37,4%, beim Durchschnittseinkommen eines Dienstwagenfahrers von 72.300 Euro p.a., Quelle: SOEP)			Differenz (Sinkende Einkommensteuer-Mindereinnahmen)
	Vor der Reform	Nach der Reform		
		1. Formel	2. Formel	
60%	3,97	5,62	5,90	1,65-1,93
90%	3,97	6,78	7,20	2,81-3,23

¹ Nach Abzug der Fahrten zur Arbeitsstätte.

Es wird die bei Steuervergünstigungen übliche „Revenue loss“-Methode zur Bezifferung der Mindereinnahmen verwendet. Im Gegensatz zur sog. „Revenue gain“-Methode finden hier potenzielle Verhaltensanpassungen keine Berücksichtigung.³³⁶ Im Maße der zu erwartenden – und angestrebten – Verhaltensänderungen läge das finale Mehraufkommen niedriger.

³³⁰ Ohne Fahrten zur Arbeitsstätte.

³³¹ Auf der einen Seite können emissionsärmere Fahrzeuge günstiger sein, wenn man z.B. von einem Mittelklasse- auf einen Kleinwagen wechselt. Andererseits sind Fahrzeuge mit besonders modernen Technologien und alternativen Antrieben vergleichsweise teuer.

³³² Gewichteter Grenzsteuersatz bei einem durchschnittlichen Einkommen eines Dienstwagnutzers in Höhe von 72.300 Euro (auf Basis von SOEP- Daten): Der Grenzsteuersatz bei diesem Einkommen beträgt für Ledige 42% und 35% für Verheiratete. Der Verheirateten- Anteil beträgt 72,4%. Als Grenzsteuersatz wird der Steuersatz bezeichnet, mit dem jeweils die nächste Einheit der Steuerbemessungsgrundlage belegt wird.

³³³ Dies scheint bei einem Anschaffungspreis in Höhe von 30.000 Euro gemäß KBA- Sonderauswertungen ein realistischer Wert zu sein.

³³⁴ Siehe Fußnote 325 und Kapitel B.1 zum Dienstwagenanteil.

³³⁵ Jährlich 12% geldwerter Vorteil auf den Anschaffungspreis (monatlich).

³³⁶ Diese Methode wird z.B. regulär zur Bezifferung der Mindereinnahmen aufgrund von Steuervergünstigungen im Subventionsbericht der Bundesregierung genutzt; ebenso in anderen EU- und OECD-

Ohne Berücksichtigung von Verhaltensänderungen sinken damit die steuerlichen Mindereinnahmen im Fall der 60%igen privaten Nutzung je nach zugrunde gelegter Formel um 1,65 beziehungsweise 1,93 Milliarden Euro pro Jahr. Unter Annahme einer 90%igen privaten Nutzung gehen die Steuermindereinnahmen um 2,81 bis 3,23 Milliarden Euro zurück (Tabelle 21).

Man kann den Rückgang der Steuermindereinnahmen den beiden Termen der obigen Formeln³³⁷ zurechnen. Im Fall der 60%igen privaten Dienstwagennutzung gehen auf den ersten Term gesunkene Steuermindereinnahmen in Höhe von etwa einer Milliarde Euro zurück, 0,68 bis 0,85 Milliarden Euro entfallen auf den zweiten Term. Sind 90 Prozent der Fahrten privater Natur, sinken die Steuermindereinnahmen aufgrund des ersten Terms um etwa 1,4 bis 1,5 Milliarden Euro. Auf den zweiten Term gehen gesunkene Steuermindereinnahmen in Höhe von etwa 1,4 bis 1,7 Milliarden Euro zurück. Während bei einem geringeren privaten Nutzungsanteil der erste Term mit etwa 57 Prozent der gesunkenen Steuermindereinnahmen relativ stärker ins Gewicht fällt, spielt die Privatnutzungskomponente (zweiter Term) bei steigendem privaten Nutzungsanteil eine größere Rolle (51,2 bis 54 Prozent im Fall der 90%igen privaten Nutzung), was sich auch rein intuitiv erschließt. Nicht berücksichtigt worden ist, dass im Falle der 60%igen privaten Nutzung die Anwendung eines Fahrtenbuches wahrscheinlicher ist.

Tabelle 22: Rückgang der Einkommensteuermindereinnahmen differenziert nach den zwei Komponenten des geldwerten Vorteils

Privater Nutzungsanteil	Rückgang der jährlichen Einkommensteuermindereinnahmen				Gesamter Rückgang in Mrd. Euro (1. Formel/2. Formel) ³
	1. Term ¹ (1. Formel/2. Formel) ³		2. Term ² (1. Formel/2. Formel) ³		
	in Mrd. Euro	in %	in Mrd. Euro	in %	
60%	0,97/1,08	58,8/56,1	0,68/0,85	41,2/43,9	1,65/1,93
90%	1,37/1,48	48,8/46,0	1,44/1,74	51,2/54,0	2,81/3,23

$$^1 [0,01 \times AP]$$

$$^2 [0,0000125 \times km^{Pr} \times AP] \text{ und } [0,0006 \times CO_2 \times km^{Pr} + 0,00001 \times AP \times km^{Pr}]$$

$$^3 \text{ 1. Formel: } gwV = [0,01 \times AP] + [0,0000125 \times km^{Pr} \times AP]$$

$$\text{ 2. Formel: } gwV = [0,01 \times AP] + [0,0006 \times CO_2 \times km^{Pr} + 0,00001 \times AP \times km^{Pr}]$$

Die Reform des geldwerten Vorteils ist zudem geeignet, auch Einnahmeneinbußen bei den Sozialversicherungsbeiträgen zu verringern. Diese sind allerdings auf Basis der verfügbaren Informationen nicht zu kalkulieren. Die aktuelle Regelung begünstigt sozialversicherungspflichtige Nutzer von Dienstwagen. Da die Beitragsbemessungsgrundlagen bzw. Versicherungspflichtgrenzen

Ländern. Die „Revenue loss“-Methode wird in zusammenfassenden Darstellung bevorzugt, weil sie einfacher und weniger anfällig für (zusätzliche) Schätzungenauigkeiten ist, nicht weil sie „bessere“ Resultate liefert. Die „Revenue gain“-Methode verlangt zusätzliche Schätzungen von Angebots- und Nachfragerreaktionen. In einem Bereich, der ohnehin durch nennenswerte Unsicherheiten und Schätzungenauigkeiten geprägt ist, kann das schnell zum Vorwurf der Beliebigkeit führen.

³³⁷ 1. Term: Anschaffungskomponente (Anschaffungspreis); 2. Term: Nutzungskomponente (Kraftstoffverbrauch und Abnutzung).

der unterschiedlichen Zweige der gesetzlichen Sozialversicherung nicht einheitlich gestaltet sind, nehmen die Beitragslasten mit wachsenden Einkommen graduell ab. Viele Dienstwagennutzer dürften nur teilweise bzw. gar nicht mehr sozialversicherungspflichtig sein. Hierzu gibt es allerdings keine nutzbaren Daten, wie im Haupttext zum vorliegenden Gutachten dargestellt. In der Folge ist eine Annäherung über ein Durchschnittseinkommen, wie bei der steuerlichen Betrachtung in Tabelle 21, bei den Sozialversicherungsbeiträgen nicht zulässig.³³⁸

K.4.2. Absetzbarkeit der Anschaffungs- und Betriebskosten

Bisher konnte der komplette Anschaffungspreis über sechs Jahre hinweg abgesetzt werden, nach der Reform erfolgt die Absetzbarkeit gemäß der CO₂-Emissionen, wie oben beschrieben. Die CO₂-Emissionen für die unterschiedlichen Fahrzeugtypen sind aufgrund einer Sonderauswertung durch das Kraftfahrt-Bundesamt bekannt, jedoch fehlen Angaben für einige Fahrzeuge. Die Listenpreise der Fahrzeuge lassen sich anhand von ADAC-Daten ermitteln, wenn auch nicht lückenlos. Zu diesem Zweck ist jeweils der niedrigste Listenpreis (Basismodell ohne Sonderausstattungen) verwendet worden, wodurch man eine sehr vorsichtige Schätzung erhält. Alle Fahrzeugtypen, zu denen Informationen (sowohl durchschnittliche Emissionswerte als auch Listenpreise) bekannt sind und von denen mehr als 1.000 Fahrzeuge auf gewerbliche³³⁹ Nutzer zugelassen sind, fließen in die Berechnung ein.

Tabelle 23 veranschaulicht die Vorgehensweise für die drei am stärksten im gewerblichen Bestand vertretenen Modelle. Um die tatsächlichen Anschaffungskosten zu erhalten, ist per Annahme jeweils der niedrigste Listenpreis (ohne USt) mit einem Abschlag von 20 Prozent verwendet worden, um die üblichen Rabatte anzunähern. Zurzeit kann über sechs Jahre hinweg der volle Anschaffungspreis abgesetzt werden. Bei Umsetzung des Reformkonzepts wird zukünftig die Absetzbarkeit durch den jeweiligen durchschnittlichen CO₂-Emissionswert bestimmt, für die folgende Berechnung wird die erste Reformstufe mit einer Bonus-Malus-Regelung betrachtet. Die Differenz der Absetzungsmöglichkeiten pro Jahr ist mit der Anzahl der Fahrzeuge des jeweiligen Modells multipliziert worden, wobei die Summe über alle Fahrzeugmodelle hinweg die gesunkenen Steuermindereinnahmen (aufgrund verminderter Abschreibungsmöglichkeiten) widerspiegelt. Es ist ein Grenzsteuersatz für Unternehmen in Höhe von 40 Prozent zugrunde gelegt worden. Dieser berechnet sich als Durchschnitt aus dem Grenzsteuersatz in Höhe von 42 Prozent (inklusive Solidaritätszuschlag) für Personengesellschaften³⁴⁰ und 38 Prozent (inklusive Solidaritätszuschlag) für Körperschaften³⁴¹.

³³⁸ Entsprechend nur zur Illustration des fehlenden Wissens: Sollten 25% der betrachteten Dienstwagennutzer voll sozialversicherungspflichtig sein, kämen zur Rechnung für den geldwerten Vorteil noch knapp 0,4 bis knapp 0,9 Mrd. Euro mobilisierte Sozialversicherungsbeiträge hinzu.

³³⁹ Differenzierung des Kraftfahrtbundesamtes nach gewerblichem und privatem Bestand.

³⁴⁰ Relevant ist hier der ESt-Grenzsteuersatz für Einkommen aus Gewerbebetrieb oder Freiberuf.

³⁴¹ Die Körperschaftsteuer (und SolZ) ist die erste Belastung; nach Ausschüttung unterliegen die Erträge aus Investitionen der Abgeltungsteuer (und SolZ). Wegen der Flatrate ist Grenz- und Durchschnittssteuersatz identisch.

Tabelle 23: Berechnung der Absetzbarkeit der Anschaffungs- und Betriebskosten am Beispiel der drei im gewerblichen Bestand häufigsten Modelle

Modell	Anzahl Fahrzeuge	Durchschnittl. CO ₂ -Wert (Absetzbarkeit nach Reform)	Anschaffungspreis = Listenpreis ¹ -20%	Jährlich versteuerte absetzbare Anschaffungskosten ²		Differenz × Anzahl Fahrzeug (in Mio.)
				Status quo	nach Reform (1. Stufe)	
VW Passat ²	244.859	166,1 (89,3%)	15.244	1.016	908	26,6
VW Golf, Jetta ³	233.477	151,5 (92,9%)	13.235	882	820	14,6
Audi A4, S4 ⁴	167.567	170,8 (85,7%)	17.302	1.153	988	27,6

¹ Ohne Umsatzsteuer. ² Absetzbare Kosten × durchschnittlicher Steuersatz (Annahme: durchschnittlicher Steuersatz liegt zwischen 20 und 40 Prozent). ³VW Passat 1.6 Trendlinie. ⁴VW Jetta 1.6 Trendlinie. ⁴Audi A4 1.8 TFSI Attraction.

Eigene Berechnungen auf Basis von: http://www1.adac.de/Auto_Motorrad/Autokatalog/

Das Minus an Steuermindereinnahmen für alle 3,3 Millionen betrachteten Fahrzeuge, zu denen komplette Informationen³⁴² vorliegen, beträgt 0,8 Milliarden Euro. Die Fahrzeuge, die in die Berechnung eingehen, bilden eine gute Beispielgruppe aller Firmenfahrzeuge, was den durchschnittlichen CO₂-Emissionswert angeht. Der Durchschnittswert bei allen Firmenfahrzeugen liegt bei 178,5 g CO₂ pro Kilometer, bei der Beispielgruppe liegt er bei 176,0 g CO₂.

In einem zweiten Schritt muss jedoch berücksichtigt werden, wie hoch der tatsächliche Firmenwagenbestand auf Basis von KBA- Daten ist³⁴³. Dazu werden alle Firmenwagen (gesamter Fahrzeugbestand abzüglich der Fahrzeuge von Arbeitnehmern und Nichterwerbspersonen) um den Fahrzeugbestand der Unternehmen bereinigt, die nicht der Einkommensteuerpflicht unterliegen (wie z.B. die öffentliche Hand)³⁴⁴. So erhält man 3,5 Millionen zu berücksichtigende Firmenwagen, die um sieben Prozent über der Summe der Beispielgruppe liegen. Die Daten des Kraftfahrtbundesamtes lassen jedoch keine dahingehende Differenzierung zu: Wenn man den durchschnittlichen CO₂-Emissionswert des jeweiligen Fahrzeugtyps kennt, ist die Haltergruppe nicht bekannt; es kann lediglich zwischen gewerblichen und privaten Fahrzeugen unterschieden werden. Vereinfachend wird daher der obige Faktor von knapp 1,1 zur Berechnung der gesunkenen Steuermindereinnahmen zugrunde gelegt. Beachtet werden muss, dass man keine Informationen darüber hat, inwiefern Emissionswert und Listenpreis der Fahrzeuge der nicht einkommensteuerpflichtigen Unternehmen im Durchschnitt liegen. Unter den obigen Annahmen gehen die Steuermindereinnahmen um 0,96 Milliarden Euro pro Jahr zurück.

Der Reformvorschlag sieht vor, nicht nur die Absetzbarkeit der Anschaffungs- sondern auch der Treibstoffkosten einer Reform nach CO₂- Faktoren zu unterziehen. Zur Abschätzung der veränderten Einnahmen aufgrund geänderter Abschreibungsmöglichkeiten der Kraftstoffkosten ist ein

³⁴² Zu Emissionswert (KBA) und Listenpreis (ADAC).

³⁴³ Zuvor gehen nur die Fahrzeuge in die Berechnung ein, zu denen komplette Informationen (CO₂-Emissionswert des KBA und ADAC- Listenpreis) vorliegen.

³⁴⁴ Dies wurde bereits in Fußnote 8 erläutert.

Modellfahrzeug gewählt worden, das den durchschnittlichen CO₂-Emissionen³⁴⁵ und dem durchschnittlichen Listenpreis³⁴⁶ nahe kommt. Dabei handelt es sich um einen Ford S-Max mit einem Neuwagenpreis von 27.900 Euro und durchschnittlichen Emissionen in Höhe von 175,5 g CO₂/km³⁴⁷ (Absetzbarkeit von 85,7 Prozent nach der Reform). Es ist der Standardfall von jährlich insgesamt 20.800 gefahrenen Kilometern und Treibstoffkosten in Höhe von 1,09 Euro pro Liter Benzin³⁴⁸ zugrunde gelegt worden. Der Ford S-Max verbraucht pro Kilometer 0,081 Liter Benzin³⁴⁹. Es wurde wiederum ein Grenzsteuersatz in Höhe von 40 Prozent angesetzt. In dem Extremfall, dass 100 Prozent der Treibstoffkosten durch das Unternehmen getragen werden, sinken die Steuermindereinnahmen um 0,37 Milliarden Euro. Nimmt man an, dass im Durchschnitt jährlich 8.400 Kilometer privat veranlasst sind und in 50 Prozent der Fälle, der Dienstwagenfahrer diese Kosten selber tragen muss, beläuft sich das Minus an Steuermindereinnahmen auf knapp 0,3 Milliarden Euro.

Somit sinken die Steuermindereinnahmen ohne Berücksichtigung von Lenkungs- und Ausweicheffekten insgesamt – sowohl aufgrund der veränderten Berechnung des geldwerten Vorteils als auch der veränderten Absetzbarkeit der Anschaffungs- und Kraftstoff-Kosten um 2,9 bis etwa 4,6 Milliarden Euro. Die Spannbreite des Ergebnisses ergibt sich aus den jeweiligen Spannbreiten der Teilergebnisse. Setzt man die Reform unter Anwendung der ersten Formel zur Berechnung des geldwerten Vorteils³⁵⁰ um, sinken die Steuermindereinnahmen lediglich um insgesamt bis zu 4,1 Milliarden Euro.

Tabelle 24: Verringerung der Steuereinnahmenverluste aufgrund der drei Reformkomponenten

Verringerung der Einnahmenverluste in Mrd. Euro			
Durch Reform der Besteuerung des geldwerten Vorteils (ohne Anpassungsreaktionen)	Durch Reform der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten (ohne Anpassungsreaktionen)	Durch Reform der Absetzbarkeit der Kraftstoffkosten (ohne Anpassungsreaktionen)	Summe
1,65-3,23	0,95	0,33-0,41	2,93-4,59

Hinzu kommt der Abbau von Einnahmeverlusten aus Sozialversicherungsbeiträgen beim Reformbaustein „Geldwerter Vorteil“, der allerdings – wie oben dargestellt – auf Grundlage der vorhandenen Informationen allenfalls vorsichtig geschätzt werden kann³⁵¹.

³⁴⁵ 175,9 g/km.

³⁴⁶ Der durchschnittliche Listenpreis (brutto) der betrachteten Fahrzeuge der Beispielgruppe liegt bei 27.155 Euro. Dafür ist jeweils der niedrigste Listenpreis herangezogen worden.

³⁴⁷ Emissionen für diesen Modelltyp (Ford S-MAX) auf Basis einer KBA-Sonderauswertung. Laut ADAC liegt der Emissionswert für den Ford S-MAX 2.0 Trend bei 194 g/km (Herstellerangabe).

³⁴⁸ 1,35 Euro/ Liter abzüglich der Umsatzsteuer.

³⁴⁹ Dies entspricht nicht den dem entsprechenden Emissionswert in der Tabelle auf Seite 10 zugeordneten Litern.

³⁵⁰ Der Verbrauch wird über den Anschaffungspreis approximiert.

³⁵¹ Siehe Fußnote 338.

K.4.3. Umwelteffekte: CO₂-Minderung

Vor dem Hintergrund der im konkreten Fall geringen Prognostizierbarkeit von Verhaltensänderungen ist der CO₂-Effekt schwer abzuschätzen. Auf der einen Seite ist davon auszugehen, dass weniger und/oder verbrauchsärmere Firmenwagen nachgefragt werden, da auf Seiten des Dienstwagennutzers die Attraktivität der privaten Nutzung nachlässt und auf Seiten des Dienstwagengestellers finanzielle Anreize zum Erwerb eines weniger verbrauchsstarken Pkws bestehen. Doch auch eine geringere Nachfrage nach Firmen- und Dienstwagen bringt nicht automatisch einen positiven Umwelteffekt mit sich, da dieser von der gesamten Fahrzeugnachfrage abhängig ist. Ein großer Anteil wird noch immer wenn nun auch privat nachgefragt, was mit zusätzlichen negativen Umwelteffekten einhergeht. Wie die Analyse aber gezeigt hat, sind Dienstwagen im Durchschnitt teurer und verbrauchsstärker als privat zugelassene Fahrzeuge. Unter der Annahme, dass der gesamte Fahrzeugbestand konstant bleibt, lässt sich somit von positiven Umwelteffekten ausgehen.

Auf der anderen Seite ist zu vermuten, dass Dienstwagennutzer ihre privat gefahrenen Kilometer einschränken, da sie nach Umsetzung der Reform an den Kosten beteiligt werden und ihre Grenzkosten größer als null sind.

Wie schon bei der Abschätzung der fiskalischen Effekten sollen auch hier keine Verhaltensanpassungen zugrunde gelegt werden. Es soll im Folgenden angenommen werden, dass der Firmenwagenbestand³⁵² und die jährlich gefahrenen Kilometer³⁵³ konstant bleiben und lediglich der durchschnittliche CO₂-Wert zwischen 2012³⁵⁴ und 2020 um fünf beziehungsweise zehn Prozent linear abnimmt. Als Referenz dient ein über den gleichen Zeitraum um drei Prozent sinkender CO₂-Wert im Fall ohne Reform. Dem liegt die Annahme zugrunde, dass insbesondere aufgrund der EU-Regulierung auch ohne eine Reform der Firmenwagenbesteuerung der durchschnittliche CO₂-Wert sinken wird. In Tabelle 25 wird die Art der Berechnung exemplarisch für die Jahre 2012, 2016 und 2020 aufgezeigt. Im Status quo ohne Reform werden 129 Millionen Tonnen CO₂ im Zeitraum von 2012 bis 2020 von Firmenwagen ausgestoßen. Die Emissionen gehen sich im Fall der 5- und 10%igen Reduktion auf 125,8 beziehungsweise 122,7 Millionen Tonnen zurück.

³⁵² 3,5 Millionen Firmenwagen. Wie schon zuvor findet der Fahrzeugbestand der öffentlichen Hand (Öffentliche Verwaltung, Verteidigung, Sozialversicherung; Erziehung, Unterricht; exterritoriale Organe und Körperschaften; abzüglich von 100.000 Fahrzeugen pauschal) keine Berücksichtigung.

³⁵³ Es sind die insgesamt gefahrenen Kilometer (inkl. Arbeitskilometer) in Höhe von 20.800 Kilometern pro Jahr zugrunde gelegt worden.

³⁵⁴ 178,5 g/km als Durchschnittswert für alle nicht privat zugelassenen Fahrzeuge zum 1.1.2009.

Tabelle 25: Berechnung der CO₂- Effekte

Jahr	Anzahl der Firmenwagen	Jährlich gefahrene Kilometer (pro Pkw)	Durchschnittlicher CO ₂ - Wert je Pkw		
			Status quo ¹	Nach Reform: Abnahme um 5% gegenüber Status quo	Nach Reform: Abnahme um 10% gegenüber Status quo
2012	3.920.097	20.800	178,5	178,5	178,5
2016	3.920.097	20.800	175,8	171,5	167,2
2020	3.920.097	20.800	173,1	164,5	155,8
Summe: CO ₂ - Ausstoß 2012-2020 (in Mio. t)			129,0	125,8	122,7

¹ Abnahme des durchschnittlichen CO₂-Wertes um 3 Prozent im Zeitraum von 2012 bis 2020

Somit ließe sich nach einer Reform im Gegensatz zu einer unveränderten Firmenwagenbesteuerung zwischen 2012 und 2020 eine Einsparung von 2,9 bis 5,7 Millionen Tonnen CO₂ erreichen.³⁵⁵

³⁵⁵ Legt man lediglich die gesamt gefahrenen Kilometer ohne Arbeitskilometer zugrunde (11.200 km), erhält man eine Einsparung in Höhe von 1,5 bis 3,1 Millionen Tonnen CO₂ je nach Rückgang um 5 bis 10 Prozentpunkte gegenüber der Referenz einer dreiprozentigen Abnahme des durchschnittlichen CO₂-Emissionswerts.

L. Zusammenfassung

Die vorliegende Studie hatte zum Ziel, Vorschläge zur Reform der Dienstwagenbesteuerung zu bewerten beziehungsweise ein Konzept zu entwickeln, um zum einen eine gerechtere Besteuerung durchzusetzen, und um zum anderen stärker umweltpolitischen Gesichtspunkten Beachtung zu zollen. Mit „gerechterer Besteuerung“ ist gemeint, keine Subventionierung von Dienstwagen vorzunehmen, sondern stattdessen sicherzustellen, dass Neutralität zwischen der Nutzung eines Dienstwagens und eines Privatfahrzeuges bezüglich der privaten Nutzung hergestellt wird.

Um eine Basis für die Bewertung und Entwicklung von Konzepten schaffen zu können, wurde zuerst versucht, den Dienstwagenmarkt und die diesbezügliche Nachfragesituation darzustellen. Dabei ist man zum Schluss gekommen, dass insbesondere bei den Fahrzeugneuzulassungen Firmenwagen eine erhebliche Rolle spielen.

Des Weiteren wurden eingangs Auswertungen auf Basis empirischer Erhebungen – genauer gesagt des Sozio-ökonomischen Panels – vorgenommen. Zu den Ergebnissen gehört, dass eine positive Korrelation zwischen dem Einkommen und der Stellung im Unternehmen und der Gestellung eines Firmenwagens zur privaten Nutzung besteht.

Es folgte eine internationale Vergleichsanalyse, bei der die Darstellung der Dienstwagenbesteuerung in anderen Ländern im Mittelpunkt stand. Relevante Ansätze sind tiefergehend bei der Berücksichtigung unterschiedlicher Reformbausteine behandelt worden. Die zum Teil sehr unterschiedlichen Regelungen resultieren größtenteils aus den unterschiedlichen Steuersystemen und den ihnen zugrunde liegenden verschiedenartigen Prinzipien.

Um eine juristische Fundierung für die Erarbeitung neuer Reformkonzepte zu schaffen, ist der Status quo der Dienstwagenbesteuerung aus juristischer Sicht näher erläutert worden. Zudem ist in umfassender Weise an späterer Stelle der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers ermittelt worden, um die Realisierbarkeit einzelner Reformvorschläge bewerten zu können.

Als Fazit lässt sich von insgesamt günstigen Voraussetzungen für eine Reformierung der Dienstwagenbesteuerung sprechen, da der Gesetzgeber über weitgehende Freiheiten verfügt, was die Bewertung des Verhältnisses von Privat- und beruflichem Nutzen angeht.

Zum Verständnis der ökonomischen Mechanismen, die aus den derzeitigen Regelungen der Dienstwagenbesteuerung resultieren, war es von großer Bedeutung, das individuelle Kalkül von Arbeitnehmer und Arbeitgeber und die Anreizstrukturen bei Selbständigen darzulegen. Während in Kapitel D. Grundlagen zum besseren Verständnis auf Basis der ökonomischen Theorie geschaffen worden sind, hat in Kapitel E. die Anwendung auf den Fall der Dienstwagenbesteuerung stattgefunden. Zu diesem Zweck sind anhand einiger stilisierter Beispiele mit Parameterwerten Berechnungen durchgeführt worden. So konnte gezeigt werden, dass die Dienstwagengestellung sowohl für Arbeitgeber als auch Arbeitnehmer unter verschiedensten Konstellationen vorteilhaft ist.

Erst im Anschluss an diese ökonomische und juristische Analyse war es sinnvoll, existierende Reformvorschläge zu bewerten und neue Konzepte zu entwickeln. In einem ersten Schritt wurden einzelne Reformbausteine einer genaueren Betrachtung und Kritik unterzogen, um sie sodann in umfassende Reformkonzepte einzubetten.

Zugrunde gelegt wurden bei den Bewertungen und Konzeptionierungen Kriterien, die anfangs auf Basis theoretischer Leitlinien ökonomischer und juristischer Natur benannt worden sind. So sollte eine Trennung der Herstellung von Neutralität zwischen Firmen- und Privatwagen und der Einbeziehung ökologischer Gesichtspunkte vollzogen werden, um nicht Gefahr zu laufen, unsystematisch vorzugehen.

Bei den Reformbausteinen konnte danach unterschieden werden, ob der Dienstwagennutzer in Form einer veränderten Besteuerung des geldwerten Vorteils oder aber das Unternehmen mittels der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten oder der laufenden Kosten adressiert wird. Bei den Reformkonzepten konnte teilweise auf Strategien zurückgegriffen werden, die bereits in die Diskussion eingebracht worden sind (wie z.B. die Kopplung der Absetzbarkeit an CO₂-Emissionen).

So stand bisweilen im Zentrum der bisher von unterschiedlichen Seiten entwickelten Reformvorschläge die Frage nach einer Reform nach Umweltgesichtspunkten.

Doch an erster Stelle sollte aus steuersystematischen Gründen eine steuerliche Gleichstellung von Dienst- und Privatwagen sowohl für private als auch dienstliche Fahrten stehen, wobei den privaten Fahrten ein besonderer Augenmerk gilt. Somit wäre die Entscheidungsfindung des Arbeitnehmers oder des Selbständigen unverzerrt, und man könnte nicht mehr von einer Subventionierung von Dienstwagen sprechen. Um diese Effekte generieren zu können, sollte an der Besteuerung des geldwerten Vorteils des Dienstwagennutzers angesetzt werden. Der zu diesem Zweck optimalen Steuerhöhe Höhe ist auch im Rahmen dieses Gutachtens Beachtung geschenkt worden. Auf Basis eigener Berechnungen ist im Implementierungsvorschlag ein neuartiges Konzept zur veränderten Besteuerung des Dienstwagennutzers vorgestellt worden. Durch die vorgeschlagene Besteuerungsoption wird auf Seiten des Dienstwagennutzers die angestrebte Neutralität erreicht. Aufbauend auf dem britischen Modell einer Differenzierung nach CO₂-Emissionen ist zudem ein Vorschlag zur Veränderung der Absetzbarkeitsmöglichkeiten auf Unternehmensseite erarbeitet worden. Auf diese Weise wird stärker ökologischen Gesichtspunkten Rechnung getragen. Durch den im Rahmen der Studie von FiFo, FÖS und Professor Klinski erarbeiteten Implementierungsvorschlag sind fiskalische Effekte in Höhe von knapp 3 bis etwa 4,6 Milliarden Euro zu erwarten. Des Weiteren ist je nach Szenario von einer CO₂-Einsparung von 3,2 bis 6,4 Millionen Tonnen auszugehen.

Das gesamte Gutachten soll einen wichtigen Beitrag in der aktuellen Debatte zur Reformierung der Dienst- und Firmenwagenbesteuerung leisten und einen umfassenden Überblick bieten. Der Implementierungsvorschlag im Speziellen stellt insbesondere aufgrund seines großen fiskalischen und ökologischen Beitrags und seiner starken Ausdifferenzierungen ein konkretes Konzept zur politischen Umsetzung dar.

M. Anhang

M.1. Vergleich der Alternativen Vollkostenerstattung und Dienstwagengestellung theoretisch, allgemein

Berücksichtigte Parameter:

- Anschaffungspreis AP
- Umsatzsteuer
- Nutzungsdauer J
- Steuer- und Sozialabgabensatz τ und s
- Kilometer km pro Monat
- Kilometer zur Arbeit km_A
- Bruttolohn L
- Treibstoffpreis TP pro km

Es werden verglichen:

- a) Reine Arbeitnehmerseite: Was bekommt und zahlt der Arbeitnehmer aus den Variablen Lohn und Kfz?
- b) Arbeitnehmer und Arbeitgeberseite akkumuliert: Wo sind die Gesamtkosten aus Lohn und Kfz höher?

a) *Vollkostenerstattung vs. Dienstwagengestellung, Arbeitnehmer:*

$$\frac{L}{12}(1-\tau-s) - \left(\frac{AP}{12*J}(1+USt) + km*TP\right)(\tau+s) < \frac{L}{12}(1-\tau-s) - (0,01*AP(1+USt) + 0,0003km_A)(\tau+s)$$

Somit:

$$-\left(\frac{AP}{12*J}(1+USt) + km*TP\right) < -(0,01*AP*(1+USt) + 0,0003km_A)$$

Folglich sind die Kosten im Falle der Dienstwagengestellung für den Arbeitnehmer geringer: Die Kosten betreffend den Anschaffungspreis sind höher im Fall der Kostenerstattung, und da $km \geq km_A$ und $TP > 0,0003$ ist auch der zweite (Kosten-) Term größer im Fall der Dienstwagengestellung. *Dies gilt bei gleichem Bruttolohn und gleichem Kfz.*

b) *Vollkostenerstattung vs. Dienstwagengestellung, akkumulierte Betrachtung:*

$$\frac{L}{12}(1+s) + \frac{AP}{12*J}(1+USt) + km*TP + \left(\frac{L}{12} + \frac{AP}{12*J}(1+USt) + km*TP\right)(\tau+s) >$$

$$\frac{L}{12}(1+s) + \frac{AP}{12*J} + km*TP*(1-US_t) + \frac{L}{12}(\tau+s) + (0,01*AP*(1+US_t) + 0,0003km_A)(\tau+s) + (0,01*AP*(1+US_t) + 0,0003km_A)*(US_t+s)$$

Somit:

$$\frac{AP}{12*J}(1+US_t) + km*TP + \left(\frac{L}{12} + \frac{AP}{12*J}\right)(1+US_t) + km*TP(\tau+s) >$$

$$\frac{AP}{12*J} + km*TP*(1-US_t) + \frac{L}{12}(\tau+s) + (0,01*AP*(1+US_t) + 0,003km_A)(\tau+2s+US_t)$$

Somit:

$$\frac{AP}{12*J}(1+US_t) + km*TP + \left(\frac{L}{12} + \frac{AP}{12*J}\right)(1+US_t) + km*TP(\tau+s) >$$

$$\frac{AP}{12*J} + km*TP(1-US_t) + \left(\frac{L}{12} + 0,01*AP*(1+US_t) + 0,003km_A\right)(\tau+s) + (0,01*AP*(1+US_t) + 0,003km_A)(s+US_t)$$

Somit:

$$\frac{AP}{12*J}*US_t + \left(\frac{AP}{12*J}(1+US_t) + km*TP\right)(\tau+s) >$$

$$km*TP*(-US_t) + (0,01*AP*(1+US_t) + 0,003km_A)(\tau+s) + (0,01*AP*(1+US_t) + 0,003km_A)*(s+US_t)$$

Somit:

$$\frac{AP}{12*J}*US_t + \left(\frac{AP}{12*J}(1+US_t) + km*TP\right)(\tau+s) >$$

$$km*TP*(-US_t) + (0,01*AP*(1+US_t) + 0,003km_A)(\tau+2s+US_t)$$

Für sämtliche plausiblen Parameterkonstellationen ist die Ungleichung auch unter Berücksichtigung der Umsatzsteuerzahlung des Unternehmens erfüllt. *Dies gilt bei gleichem Bruttolohn und gleichem Kfz.*

M.2. Ländertabellen: Firmenwagenbesteuerung (EU-27, USA, Türkei, Schweiz und Norwegen)

1. Belgien

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der An	- Die Kosten sind seit April 2008 gestaffelt nach CO ₂ -Werten zu 60 % bis 90 % absetzbar. ³⁵⁶ Zwischen Benzin- und Dieselfahrzeugen wird differenziert.

schaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Volle Absetzbarkeit in folgenden Ausnahmefällen: Taxis, Fahrschulautos, Fahrzeuge, die ausschließlich an Dritte vermietet werden. 																																				
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Die Betriebskosten³⁵⁷ sind gestaffelt nach CO₂-Werten zu 60 % bis 90 % absetzbar. - Treibstoffkosten bleiben voll absetzbar. - Volle Absetzbarkeit in o. g. Ausnahmefällen. 																																				
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung wird besteuert, Er wird jährlich ermittelt durch die Multiplikation einer von zwei verschiedenen Kilometerpauschalen (5.000 oder 7.500 km; je nachdem ob die Distanz zwischen Wohn- und Arbeitsstätte 25 km überschreitet) mit festgelegten Gebührensätzen je Kilometer. Diese Gebührensätze sind gestaffelt nach „fiskalen Pferdestärken“/„fiscal horse power“:³⁵⁸ <table border="1" data-bbox="547 779 1300 1115"> <thead> <tr> <th>Fiskale Pferdestärke</th> <th>Geldwerter Vorteil pro km in Euro</th> <th>Fiskale Pferdestärke</th> <th>Geldwerter Vorteil pro km in Euro</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>4</td><td>0,1649</td><td>12</td><td>0,360</td></tr> <tr><td>5</td><td>0,1936</td><td>13</td><td>0,383</td></tr> <tr><td>6</td><td>0,2139</td><td>14</td><td>0,39</td></tr> <tr><td>7</td><td>0,2366</td><td>15</td><td>0,414</td></tr> <tr><td>8</td><td>0,2581</td><td>16</td><td>0,426</td></tr> <tr><td>9</td><td>0,2808</td><td>17</td><td>0,43</td></tr> <tr><td>10</td><td>0,3107</td><td>18</td><td>0,445</td></tr> <tr><td>11</td><td>0,3406</td><td>19</td><td>0,454</td></tr> </tbody> </table> <ul style="list-style-type: none"> - Wenn ein Dienstwagennutzer einen Beleg für seine real angefallenen dienstlichen Dienstwagenkosten erbringt, wird statt o. g. Pauschalen zur Ermittlung die real gefahrene Kilometerzahl herangezogen. 	Fiskale Pferdestärke	Geldwerter Vorteil pro km in Euro	Fiskale Pferdestärke	Geldwerter Vorteil pro km in Euro	4	0,1649	12	0,360	5	0,1936	13	0,383	6	0,2139	14	0,39	7	0,2366	15	0,414	8	0,2581	16	0,426	9	0,2808	17	0,43	10	0,3107	18	0,445	11	0,3406	19	0,454
Fiskale Pferdestärke	Geldwerter Vorteil pro km in Euro	Fiskale Pferdestärke	Geldwerter Vorteil pro km in Euro																																		
4	0,1649	12	0,360																																		
5	0,1936	13	0,383																																		
6	0,2139	14	0,39																																		
7	0,2366	15	0,414																																		
8	0,2581	16	0,426																																		
9	0,2808	17	0,43																																		
10	0,3107	18	0,445																																		
11	0,3406	19	0,454																																		
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Wenn ein Dienstwagennutzer seinem Arbeitgeber einem Betrag zurückerstattet, der dem Betrag des Geldwerten Vorteils mindestens entspricht, ist kein geldwerter Vorteil zu versteuern. 																																				

CO ₂ -Emissionen		Absetzbarkeit in %
Diesel	Benzin	
<105g	<120g	90 %
105g-115g	120g-130g	80 %
115g-145g	130g-160g	75 %
145g-175g	160g-190g	70 %
>175g	>190g	60 %

³⁵⁷ Dies schließt die folgenden Kosten mit ein: Leasingraten, Taxikosten, Abschreibungen für Abnutzung, Versicherungskosten, Kfz-Steuern, Reparatur- und Erhaltungskosten, Parkgebühren, capital losses on cars (capital gains 25 % tax exempt), nicht-erstattbare Mehrwertsteuer auf Autokosten, GPS-Ausgaben und weitere Posten.

³⁵⁸ Werte von 2007: <http://www.taxbites.be> und <http://www.hrservices.be/taxtools>
 Fiskale Pferdestärke = (CO₂-Emissionskoeffizient / 45) + (PS / 40)*1,6.
 Der CO₂-Emissionskoeffizient wird gemessen in g CO₂/km.

	<ul style="list-style-type: none"> - Eine Kombination aus Teilkostenbeteiligung gegenüber dem Arbeitgeber und Teilversteuerung des übrigen geldwerten Vorteils ist auch möglich.
<p>5. Weitere Elemente</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Seit 2005 wird ein Beitrag zur Sozialversicherung auf Firmenwagen erhoben, der auf CO₂-Werten basiert. Das Unternehmen muss zahlen – unabhängig davon ob der Mitarbeiter, dem der Wagen zur Verfügung gestellt wird eine Kompensationszahlung leistet. - Belgische Steuerzahler können den Kauf besonders umweltfreundlicher Autos mit bis zu 15% des Listenpreises von der Steuer absetzen. Zusammengenommen mit der Tatsache, dass belgische Steuerzahler auch die meisten Kosten privat gekaufter Autos, die sie auch dienstlich nutzen, bis zu 75% von der Steuer absetzen können, ergibt sich hier eine Wirkung auf dienstlich genutzte Fahrzeuge.

Quellen:

- PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries
PricewaterhouseCoopers, 2008: International Fleet Guide – Car Taxation in Western Europe

2. Bulgarien

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Keine gesetzlich definierte Obergrenze des Kaufpreises bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten eines Firmenfahrzeugs bei rein betrieblicher Nutzung des Fahrzeugs. - Bei Abweichungen von der rein betrieblichen Nutzung müssen die Kosten einmalig mit einem Steuersatz von 10% versteuert werden (das Unternehmen kann diese Steuerkosten jedoch absetzen). - Lineare Abschreibung (25 %) über 4 Jahre.³⁵⁹
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Keine gesetzliche Begrenzung der Absetzbarkeit laufender Betriebskosten bei rein betrieblicher Nutzung des Fahrzeugs. - Bei Abweichungen von der rein betrieblichen Nutzung müssen die Kosten einmalig mit einem Steuersatz von 10% versteuert werden (das Unternehmen kann diese Steuerkosten jedoch absetzen).
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Wird ein Firmenfahrzeug auch für private Fahrten genutzt, können die Kosten unter bestimmten Bedingungen als geldwerter Vorteil behandelt werden. Die reine Privatnutzung an sich ergibt noch keinen zu versteuernden geldwerten Vorteil. - Das bulgarische Recht kennt keine Konzepte zur Messung und steuerlichen Kategorisierung von dienstlichem und privatem Nutzanteil.
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Keine Erkenntnisse.

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries

PricewaterhouseCoopers, 2009: International Fleet Guide – Car Taxation in Eastern Europe

³⁵⁹ Plamena Georgieva, Pricewaterhouse Coopers Bulgaria, 2009

3. Dänemark

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Wird ein Wagen von Angestellten genutzt sind die Kosten voll absetzbar.³⁶⁰ - Selbstständige können alle dienstlichen Kosten der Fahrzeugnutzung absetzen. Das Verhältnis der dienstlich und privat gefahrenen Kilometer beruht normalerweise auf einer Schätzung. - Degressive Abschreibung mit 25 % pro Jahr.³⁶¹
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Wird ein Wagen von Angestellten genutzt sind die Kosten voll absetzbar.³⁶² - Selbstständige können alle dienstlichen Kosten der Fahrzeugnutzung absetzen. Das Verhältnis der dienstlich und privat gefahrenen Kilometer beruht normalerweise auf einer Schätzung.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Wenn ein Firmenwagen auch privat genutzt wird, fällt eine Steuerpflicht an. - Der zu versteuernde Betrag wird aufgrund eines differenzierten Steuersatzes ermittelt, welcher unabhängig von der Nutzung durch den Angestellten, allein auf Grundlage des Listenpreises des Fahrzeugs ermittelt wird. Der Anteil des Listenpreises, der unterhalb von ca. 40.000 Euro (300.000 DKK) liegt, wird zu 25% herangezogen, der darüber liegende Anteil mit 20%.³⁶³ Der Mindestbetrag ist bei 21.466 Euro (160.000 DKK) festgelegt. - Ist das Fahrzeug über drei Jahre alt, werden für o. g. Berechnung 75% des Listenpreises zugrunde gelegt. - Bei der Privatnutzung von Bussen und LWK gelten eigene nach Gewicht gestaffelte und nach Benzin und Dieselfahrzeugen differenzierte Steuersätze.
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Wenn ein Dienstwagennutzer seinem Arbeitgeber einem Betrag zurückerstattet, der dem Betrag des geldwerten Vorteils mindestens entspricht, ist kein geldwerter Vorteil zu versteuern.

Quellen:

³⁶⁰ Leif Skytte, PricewaterhouseCoopers, 2009.

³⁶¹ Heidi Nygaard Brøgger, PricewaterhouseCoopers Dänemark, 2009.

³⁶² Leif Skytte, PricewaterhouseCoopers, 2009.

³⁶³ Rechenbeispiel:

Listenpreis: DKK 400,000:

25% von DKK 300,000 = DKK 75,000

20% von DKK 100,000 = DKK 20,000

Geldwerter Vorteil: 75,000 + 20,000 = DKK 95,000

PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries

PricewaterhouseCoopers, 2008: International Fleet Guide – Car Taxation in Western Europe

4. Deutschland

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Keine gesetzlich definierte Obergrenze des Kaufpreises bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten eines Firmenfahrzeugs. - Beim Einkommensteuergesetz (EStG) hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebungsbefugnis; die Vorlagen sind im Bundesrat zustimmungspflichtig.³⁶⁴ - Lineare Abschreibung über 6 Jahre. Die Nutzungsdauer eines Firmen-Pkw beträgt nach der amtlichen Abschreibungstabelle 6 Jahre. Das entspricht einer linearen Abschreibung von 16,67% pro Jahr. Die amtliche Abschreibungstabelle gilt aber nur für Neuwagen. Für gebrauchte Pkw gibt es keine festen Regeln, nach denen die verbleibende Nutzungsdauer ermittelt wird. So gehen die Finanzgerichte bei gebrauchten Pkw nicht von der amtlichen Nutzungsdauer aus, sondern legen grundsätzlich 8 Jahre und eine Kilometerleistung von 120.000 km zu Grunde. - Die Entscheidung über die erste potentielle Ausnahme von der unbegrenzten Absetzbarkeit des Preises ist noch anhängig.³⁶⁵
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Keine gesetzliche Begrenzung der Absetzbarkeit laufender Betriebskosten.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Zur Ermittlung des geldwerten Vorteils kann zwischen sog. Listenpreispauschale (sog. 1%-Methode) und Fahrtenbuchmethode gewählt werden. - Im Rahmen des „Gesetzes zur Eindämmung missbräuch-

³⁶⁴ Zustimmung der absoluten Stimmenmehrheit bedürfen Gesetzesvorlagen, die in die Kompetenzen und Finanzen der Länder eingreifen oder Gemeinschaftsaufgaben betreffen. Der Bundesrat kann durch Verweigerung der Zustimmung verhindern, dass ein Bundesgesetz für diese Bereiche zustande kommt; auch hier hat er ein absolutes Veto. Vgl. URL: <http://209.85.129.132/search?q=cache:pDBp2gG4ncIJ:www.puhli.de/uni/papers/powi/foederalismus-izpb.html+liste+aller+im+bundesrat+zustimmungspflichtigen+bereiche&hl=de&ct=clnk&cd=10&gl=de>

³⁶⁵ Nicht jeder Firmenwagen ist angemessen – zum Beispiel dann, wenn Anlass, Unternehmensgröße, Gewinnlage und Umfang der betrieblichen Nutzung den Kauf nicht rechtfertigen. So gab das Finanzgericht (FG) Thüringen in einem Streitfall dem Finanzamt Recht, welches einen Firmenwagen nur zur Hälfte anerkannte (Aktenzeichen: IV 148/02). Im entschiedenen Fall hatte ein Unternehmer für seinen angestellten gehbehinderten Vater ein Auto für 80.000 Euro gekauft, was deutlich über dem Durchschnitt lag. Er selbst fuhr ein geleastes Auto der Oberklasse. Der Unternehmer konnte nicht plausibel erklären, warum für die betrieblichen Fahrten des Vaters ein solcher Pkw erforderlich gewesen sei, zumal dieser nur 13.000 Kilometer im Jahr damit fuhr. Das FG-Urteil ist nicht rechtskräftig, beim Bundesfinanzhof wurde eine Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt (Aktenzeichen: XI B 25/06). Wenn eine Ansparabschreibung für ein Fahrzeug gebildet wurde, das Finanzamt jedoch die Anschaffungskosten als "unangemessen" streicht, muss die Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst und zusätzlich ein Gewinnzuschlag von 6 Prozent pro Jahr gezahlt werden. <http://www.steuer-schutzbrief.de/steuertipp-rubriken/steuer-tipps/artikel/firmenwagen-welcher-wagenty-p-ist-angemessen.html>

	<p>licher Steuergestaltungen“ im Jahr 2006 wurde die Möglichkeit zur Anwendung der sog. 1%-Methode für die Anrechnung des Privatnutzungsanteils bei Firmenwagen für Unternehmer und Selbstständige auf Fahrzeuge beschränkt, die zu mindestens 50% betrieblich genutzt werden („Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens“).³⁶⁶ Zuvor genügten 10% dienstliche Nutzung. Bei ihrer Anwendung beträgt der geldwerte Vorteil pro Jahr 12% des Listenpreises des Fahrzeugs (inklusive Umsatzsteuer und Sonderausstattungen wie Klimaanlage und Navigationssystem). Grundlage bei der neuen 1%-Regel ist § 6, Abs. 1, Nr. 4, Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG). Unter die Regelung fallen laut Bundesfinanzhof (Aktenzeichen VI R 37/03) allerdings nicht die „Straßenbenutzungsgebühren“.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Für Arbeitnehmer und GmbH-Geschäftsführer bleibt es auch mit dem Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltung beim generellen Wahlrecht zwischen 1%-Pauschale oder Einzelabrechnung, weil hier der Wagen stets als notwendiges Betriebsvermögen des Arbeitgebers bzw. der GmbH gilt.³⁶⁷ - Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unterliegen einem geringeren Satz von 0,03 Prozent des wie oben angesetzten Bruttolistenpreises pro Kilometer. Ein Ssatz von 0,02 Prozent wird für wöchentliche Familien-
--	--

³⁶⁶ Gesetz v. 28. April 2006, BGBl. I S. 1095 (Art. I: Änderung des Einkommensteuergesetzes), URL: <http://www.bgblportal.de/BGBl/bgbl1f/bgbl106s1095.pdf>

Der Nachweis der betrieblichen Nutzung kann in jeder geeigneten Form erfolgen. Es können z. B. Eintragungen in Terminkalendern oder Reisekostenaufstellungen sowie andere Abrechnungsunterlagen zur Glaubhaftmachung herangezogen werden. Sind entsprechende Unterlagen nicht vorhanden, kann die überwiegende betriebliche Nutzung durch formlose Aufzeichnungen über einen repräsentativen zusammenhängenden Zeitraum (i. d. R. 3 Monate) glaubhaft gemacht werden. Auf einen Nachweis der betrieblichen Nutzung kann verzichtet werden, wenn sich bereits aus Art und Umfang der Tätigkeit der Steuerpflichtigen ergibt, dass das Kfz zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird. Z. B.: Taxiunternehmer, Handelsvertreter, Handwerker der Bau- und Baunebengewerbe, Landtierärzte. Hat der Steuerpflichtige den betrieblichen Nutzungsumfang des Kraftfahrzeugs einmal dargelegt, so ist – wenn sich keine wesentlichen Veränderungen in Art oder Umfang der Tätigkeit oder bei den Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte ergeben – grundsätzlich auch für die folgenden Veranlagungszeiträume von diesem Nutzungsumfang auszugehen (Achtung bei Fahrzeugwechsel).

Vgl.:

[http://de.sitestat.com/hk/hamburg/s?produktmarken.recht_und_fair_play.steuerrecht.anlagen.2006_BMF-Schreiben-1-Prozent-Regelung06-07&category=Internet&ns_type=pdf&ns_url=\[http://www.hk24.de/produktmarken/recht_und_fair_play/steuerrecht/anlagen/2006_BMF-Schreiben-1-Prozent-Regelung06-07.pdf\]](http://de.sitestat.com/hk/hamburg/s?produktmarken.recht_und_fair_play.steuerrecht.anlagen.2006_BMF-Schreiben-1-Prozent-Regelung06-07&category=Internet&ns_type=pdf&ns_url=[http://www.hk24.de/produktmarken/recht_und_fair_play/steuerrecht/anlagen/2006_BMF-Schreiben-1-Prozent-Regelung06-07.pdf])

und

http://www.hk24.de/produktmarken/recht_und_fair_play/steuerrecht/einkommen_koerper_steuer/Geschaeftswagen.jsp#2.0

³⁶⁷ Mittelstandswiki, 2009: Dienstwagen, URL: <http://www.mittelstandswiki.de/Dienstwagen>, siehe auch: <http://www.mittelstandswiki.de/Firmenwagen>, siehe auch: Schäfer, Matthias, 2008: Höhere Steuern auf Dienstwagen, Berliner Zeitung, Archiv:<http://www.berlinonline.de/berliner-zeitung/archiv/.bin/dump.fcgi/2006/0812/wirtschaft/0024/index.html>

	<p>heimfahrten bei doppelter Haushaltsführung ange- setzt.³⁶⁸</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bei der Fahrtenbuchmethode muss der Nutzer nachwei- sen, dass die Betriebskosten seiner privat gefahrenen Kilometer niedriger sind als der pauschal zugerechnete geldwerte Vorteil. Der Nutzer des Dienstwagens ver- steuert dann die rechnerischen Kosten seiner Privat- fahrten.
<p>4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagen- nutzer an Privat- nutzung</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Wenn ein Dienstwagennutzer seinem Arbeitgeber einem Betrag zurückerstattet, der dem Betrag des geldwerten Vorteils mindestens entspricht, ist kein geldwerter Vor- teil zu versteuern.

Quellen:

Einkommensteuergesetz (EstG), URL: <http://www.buzer.de/gesetz/4499/>

FÖS/Greenpeace (Görres, Anselm/Meyer, Bettina) 2008: Firmen- und Dienstwagenbesteuerung modernisieren: für Klimaschutz und mehr Gerechtigkeit, Kurzugutachten des FÖS für Greenpeace,

URL: <http://www.foes.de/de/downloads/studien/FiwaDiwaRef-Fassung2.0.pdf>

PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries

PricewaterhouseCoopers, 2008: International Fleet Guide – Car Taxation in Western Europe

Steuerschutzbrief 2009: Firmenwagen: Welcher Wagentyp ist angemessen? URL:

<http://www.steuer-schutzbrief.de/steuertipp-rubriken/steuer-tipps/artikel/firmenwagen-welcher-wagentyp-ist-angemessen.html>

³⁶⁸ Vgl. hierzu Abschnitt C

5. Estland

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Keine gesetzlich definierte Obergrenze des Kaufpreises bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten eines Firmenfahrzeugs bei rein betrieblicher Nutzung des Fahrzeugs. - Die jährliche Afa liegt zwischen 15 und 25% des Kaufpreises.
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Keine gesetzliche Begrenzung der Absetzbarkeit laufender Betriebskosten bei rein betrieblicher Nutzung des Fahrzeugs.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Werden Firmenwagen ohne Gegenleistung oder zu vergünstigten Bedingungen für private Zwecke genutzt, wird dies steuerlich als ein vom Unternehmen an den Angestellten (oder den Unternehmer selbst) gewährten geldwerten Vorteil behandelt. Die Steuerpflicht (Lohnsteuer und Sozialversicherung) fällt auf Unternehmensebene an. Der zu versteuernde Zusatzbetrag ist jedoch bei monatlich ca. 256 Euro (4.000 Estnische Kronen) im Monat gedeckelt.
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagnutzer an Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Wenn ein Dienstwagnutzer seinem Arbeitgeber einem Betrag zurückerstattet, der dem Betrag des geldwerten Vorteils mindestens entspricht, ist kein geldwerter Vorteil zu versteuern.

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries
PricewaterhouseCoopers, 2009: International Fleet Guide – Car Taxation in Eastern Europe

6. Finnland

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Wird ein Firmenfahrzeug von Angestellten genutzt sind die Kosten voll absetzbar. - Bei Selbstständigen ist der Anteil von dienstlicher und privater Nutzung maßgeblich für die Regelungen zur Absetzbarkeit. Nur ein Fahrzeug das zu mindestens 50 % dienstlich genutzt wird, wird als Firmenfahrzeug anerkannt. Im diesem Fall können die Anschaffungskosten voll abgesetzt werden. - Die Anschaffungskosten können degressiv mit bis zu 25%/Jahr abgesetzt werden.³⁶⁹ - Keine gesetzlich definierte Obergrenze des Kaufpreises bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten eines Firmenfahrzeugs.
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Wird ein Wagen von Angestellten genutzt sind die Kosten voll absetzbar. - Bei Selbstständigen ist der Anteil von dienstlicher und privater Nutzung maßgeblich für die Regelungen zur Absetzbarkeit. Nur ein Fahrzeug das zu mindestens 50 % dienstlich genutzt wird, wird als Firmenfahrzeug anerkannt. In diesem Fall kann der Unternehmer die Kosten der dienstlichen Nutzung voll absetzen.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Der geldwerte Vorteil hängt davon ab, in welchem Jahr das Fahrzeug zugelassen wurde. Darüber hinaus ist er davon abhängig ob es sich um einen „begrenzten“ oder „unbegrenzten“ Vorteil handelt.³⁷⁰ Die finnische Steuerverwaltung legt die Steuersätze für verschiedene Anwendungssituationen jährlich fest.³⁷¹ Die Höhe des geldwerten Vorteils kann entweder pau-

³⁶⁹ Im Zulassungsjahr ist die AfA bei 25% der Anschaffungskosten begrenzt, im zweiten und dritten Jahr auf 20% und in den darauf folgenden Jahren auf 15%.

³⁷⁰ Kommt der Arbeitgeber für alle Kosten des Firmenfahrzeugs (auch die Kosten der Privatnutzung) auf, handelt es sich um einen „unbegrenzten“ Vorteil. Der Vorteil ist begrenzt, wenn der Fahrzeugnutzer die Treibstoffkosten für private und dienstliche Nutzung selbst trägt.

³⁷¹ In 2008 festgelegte Höhe des geldwerten Vorteils:

	Unbegrenzter Vorteil		Begrenzter Vorteil	
	Pauschalmethode	Fahrtenbuchmethode	Pauschalmethode	Fahrtenbuchmethode
<u>Altersgruppe A (Fahrzeuge, die zwischen 2006 und 2008 zugelassen wurde)</u>	Monatlicher Vorteil: 1,4 % vom Wiederbeschaffungswert plus 270 €	17 Cent pro Kilometer	Monatlicher Vorteil: 1,4 % vom Wiederbeschaffungswert plus 105 €	7 Cent pro Kilometer
<u>Altersgruppe B (Fahrzeuge, die zwischen 2003 und 2005 zugelassen wurde)</u>	Monatlicher Vorteil: 1,2 % vom Wiederbeschaffungswert plus 285 €	19 Cent pro Kilometer	Monatlicher Vorteil: 1,2 % vom Wiederbeschaffungswert plus 120 €	8 Cent pro Kilometer
<u>Altersgruppe C (Fahrzeuge, die vor 2003 zugelassen wurde)</u>	Monatlicher Vorteil: 1,0 % vom Wiederbeschaffungswert plus 300€	20 Cent pro Kilometer	Monatlicher Vorteil: 1,0 % vom Wiederbeschaffungswert plus 135 €	9 Cent pro Kilometer

	<p>schal oder aufgrund eines Fahrtenbuches ermittelt werden. Bei der Pauschalmethode werden 18 000 Kilometer pro Jahr für den privaten Nutzungsanteil zugrunde gelegt. Wenn die Steuerbehörden jedoch der Ansicht sind, dass deutlich mehr als 18 000 Privatkilometer angefallen sind, können sie diesen Wert nachträglich anpassen. Maßgeblich für die Ermittlung ist der Marktwert des Fahrzeugs.</p> <ul style="list-style-type: none">- Wenn ein Angestellter mehr als 30 000 Dienstkilometer pro Jahr erreicht oder der Angestellte regelmäßig das Fahrzeug wechselt, kann eine Verringerung des ursprünglichen Werts des geldwerten Vorteils um 20 % beantragt werden.
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none">- Durch die Übernahme der privaten und dienstlichen Treibstoffkosten, durch den Angestellten verringert sich der geldwerte Vorteil (s.o.).

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2008: International Fleet Guide – Car Taxation in Western Europe
The Finnish Corporate Income Tax Law 24.6.1968/360, 33§

7. Frankreich

Hebel	Status quo
<p>1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Gesetzlich definierte Obergrenze des Kaufpreises bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten eines Firmenfahrzeugs: 18.300 Euro (bzw. 9.900 Euro für Autos mit mehr als 200 g CO₂/km, die seit Juni 2004 in Verkehr gebracht und seit 2006 benutzt wurden). - Ausnahmen von der Begrenzung gibt es für Autoverleihfirmen, Taxis, Schultransportfahrzeuge und Krankenwagen. - Akkumulatoren und LPG- oder NGV-Ausrüstungsgegenstände³⁷² können von dem Betrag abgezogen werden, wenn sie separat in Rechnung gestellt und in der Buchhaltung verbucht werden. - Abschreibung jährlich 20-25% pro Jahr. Ausnahmeregelung für Grüne Autos (Elektro-, Gas- oder LPG-Fahrzeuge): komplette Abschreibung in 12 Monaten.
<p>2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Die Absetzbarkeit der Betriebskosten unterliegt branchenspezifischen Regeln und ist in der Regel begrenzt gegeben.
<p>3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Der geldwerte Vorteil der Firmenwagennutzung ist für den Fahrer steuerpflichtig und wird auf Basis des Kaufpreises berechnet. - Wahlmöglichkeit zwischen der „Actual Costs-Methode“ und der „Pauschalkostenmethode“. In beiden Fällen fließt das Verhältnis von privater und dienstlicher Nutzung in die Berechnung ein. - Bei der „Actual Costs-Methode“ fließen jährlich 20% der Anschaffungskosten/Kaufpreis (wenn das Fahrzeug mehr als 5 Jahre alt ist nur 10%) oder der aktuelle Wert der Leihgebühr sowie Versicherungs- und Unterhaltungskosten mit ein. Außerdem kann der Wert auch vom Arbeitgeber übernommene Treibstoffkosten enthalten. Dieser Wert wird dann mit dem Verhältnis zwischen dienstlichen und privaten Kilometern multipliziert um den zu versteuernden geldwerten Vorteil zu ermitteln. Ein Fahrtenbuch muss geführt werden. - Bei der „Pauschalkostenmethode“ basiert der jährlich zu versteuernde geldwerte Vorteil auf 12 oder 9% der Anschaffungskosten/Kaufpreis – je nachdem ob der Nutzer selbst für den Treibstoff aufkommt. Für Fahrzeuge, die mehr als 5 Jahre alt sind, gelten 9 bzw. 6%. Alternativ können die Treibstoffkosten in ihrer realen Höhe berücksichtigt werden. Dieser Wert wird dann mit dem Verhältnis zwischen dienstlichen und privaten Kilometern multipliziert um den zu versteuernden geldwerten Vorteil zu ermitteln. Für Leasing oder Miet-

³⁷² Liquefied Petroleum Gas; Natural Gas Vehicle

	wagen mit Kaufoption gelten Sonderregeln.
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	- Beahlt der Dienstwagennutzer die Treibstoffkosten der privat gefahrenen Kilometer selbst, verringert dies bei beiden Ermittlungsmethoden des geldwerten Vorteils den zu versteuernden Betrag.
5. Weitere Elemente	<ul style="list-style-type: none"> - Jährlich zu entrichtende Dienst-/Firmenwagensteuer (nach PWC 2008 gilt diese Regelung nur für Firmenfahrzeuge, deren Halter einen angemeldeten Firmensitz in Frankreich hat) gestaffelt nach Pferdestärken für alte Autos³⁷³ und nach CO₂-Emissionen bei neueren Autos.³⁷⁴ Nicht betroffen sind: Fahrzeuge, die für eine kommerzielle oder industrielle Verwendung produziert wurden (z. B. Lastwagen, Pick-Ups, ÖPNV-Fahrzeuge und Spezialfahrzeuge wie Krankenwagen); außerdem sind „Grüne Autos“ (Elektro- oder Gasfahrzeuge) davon ausgenommen. LPG- und Benzinfahrzeugen können Steuerbefreiungen bis zu 50% gewährt werden. Superethanol E85 Fahrzeuge, die seit 2007 in Verkehr gebracht wurden, sind für 8 Monate nach dem Inverkehrbringen steuerbefreit. - Wird ein Privatfahrzeug mit mehr als 5 000 km jährlich dienstlich genutzt, fällt auch hier die Steuerpflicht beim Unternehmen an.

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries

PricewaterhouseCoopers, 2008: International Fleet Guide – Car Taxation in Western Europe

³⁷³ Fahrzeuge, die vor Juni 2004 zugelassen wurden:

<u>Pferdestärken</u>	< 1	5 - 7	8 - 11	12 - 16	> 16
<u>Steuersatz pro Jahr in €</u>	750	1400	3000	3600	4500

³⁷⁴ Fahrzeuge, die vor Juni 2004 in Verkehr zugelassen und vor 2006 benutzt wurden:

<u>CO₂-Emissionen in g CO₂ pro km</u>	< 100	> 100 < 120	> 120 < 140	> 140 < 160	> 160 < 200	> 200 < 250	> 250
<u>Steuersatz pro Jahr pro g CO₂ in €</u>	2	4	5	10	15	17	19

Ein Firmenfahrzeug mit 98 g CO₂ pro km wird also mit 196 € im Jahr besteuert.

8. Griechenland

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Begrenzung der Absetzbarkeit nach zwei Hubraumstufen: bis 1600 ccm können die o. g. Kosten zu 60% abgesetzt werden, ist der Hubraum größer nur zu 25%. - Bei der geschäftlichen Nutzung von Leihwagen, welche im Besitz des Verleihers verbleiben, können alle Kosten voll abgesetzt werden.
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Begrenzung der Absetzbarkeit laufender Betriebskosten (Unterhaltungs-, Betriebs- und Reparaturkosten) nach zwei Hubraumstufen: bis 1600 ccm können die Kosten zu 60% abgesetzt werden, ist der Hubraum größer nur zu 25%. - Bei der geschäftlichen Nutzung von Leihwagen, welche im Besitz des Verleihers verbleiben, können alle Kosten voll abgesetzt werden.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Angestellte Firmenwagennutzer müssen den geldwerten Vorteil der Privatnutzung nicht versteuern.
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagenutzer an Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Nicht anwendbar.

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries

PricewaterhouseCoopers, 2009: International Fleet Guide – Car Taxation in Eastern Europe

9. Großbritannien

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Wird ein neuer Wagen sofort vollständig bezahlt, kann der Käufer die Ausgabe über Kapitalabschreibungen absetzen. Diese Abschreibungen sind begrenzt bei 20% des Kaufpreises im ersten Jahr auf Basis einer degressiven Abschreibung. Bei Fahrzeugen, die mehr als 160 g CO₂/km emittieren, können nur 10% der Anschaffungskosten (auf Basis einer degressiven Abschreibung) pro Jahr abgesetzt werden (Ausnahme: Fahrzeugnutzer mit Behinderung, hier weiterhin 20%). - Beim Verkauf eines Wagens muss eine Absetzungsbilanz verfügbar sein, so dass der aktuelle Wertverlust während der Besitzdauer sichtbar wird. - Liegen die CO₂-Emissionen des Fahrzeugs unter 110 g CO₂/km können die Kosten im ersten Jahr vollständig abgesetzt werden.³⁷⁵ Bei Elektroautos, die nicht gebraucht sind und nach dem 17. April 2002 zugelassen wurden, ist eine 100%ige Absetzbarkeit nach dem ersten Jahr gegeben. - Leiht sich der Käufer das Geld für den Kauf, können die zu bezahlenden Zinsen als Einkommensausgabe abgesetzt werden. Bei anteiliger Privatnutzung ist nur der dem dienstlichen Teil der Nutzung zurechenbaren Kosten absetzbar.
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Die Absetzbarkeit laufender Betriebskosten von Firmenfahrzeugen ist gegeben (einschließlich der Kosten der Privatnutzung durch Angestellte). - Nutzt der selbstständige Unternehmer das Fahrzeug, können nur die Kosten der dienstlichen Nutzung vom zu versteuernden Einkommen abgezogen werden.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung ist an die CO₂-Emissionen des Wagens (g CO₂/km) gekoppelt.³⁷⁶ Die überwiegende Mehrheit der seit 1998 in Großbritannien zugelassenen Fahrzeuge verfügt über eine CO₂-Klassifizierung. Der zu versteuernde Betrag verringert sich weder wenn man einen Beleg für den dienstlichen Nutzungsanteil erbringt, noch in Abhängigkeit vom Alter des Fahrzeugs. - Für Fahrzeuge mit Emissionen bis 120 g CO₂/km ist ein

³⁷⁵ Her Majesty's Revenue and Customs, 2009: 100 per cent first year allowance for expenditure on cars with low carbon dioxide emissions, London, URL: <http://www.hmrc.gov.uk/budget2008/bn11.pdf>

³⁷⁶ Bei der Mehrzahl der seit 1998 registrierten Fahrzeuge wurden die amtlich ermittelt. Bei den übrigen gilt die alte dreigliedrige Staffelung der Sätze nach Hubraum.

	<p>geldwerter Vorteil von 10% des Listenpreises zu versteuern.³⁷⁷ Der geldwerte Vorteil beträgt bei und unter einem festgelegten Emissionswert 15% des Listenpreises. 2006 betrug dieser Wert 140 g CO₂/km. Im Steuerjahr 2008/2009 betrug der Grenzwert 135 g CO₂/km und ab dem 6. April 2010 wird er auf 130 gCO₂/km gesenkt. Für darüber liegende Fahrzeuge erhöht sich die zu versteuernde Summe stufenweise.³⁷⁸ Die Ermittlung des geldwerten Vorteils erfolgt in einem mehrstufigen Verfahren.³⁷⁹</p>																													
Die	<table border="1"> <thead> <tr> <th>g CO₂ / km</th> <th>2008-2010 zu versteuernder Prozentsatz des Listenpreises</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>120</td><td>10</td></tr> <tr><td>135</td><td>15</td></tr> <tr><td>140</td><td>16</td></tr> <tr><td>150</td><td>18</td></tr> <tr><td>160</td><td>20</td></tr> <tr><td>170</td><td>22</td></tr> <tr><td>180</td><td>24</td></tr> <tr><td>190</td><td>26</td></tr> <tr><td>200</td><td>28</td></tr> <tr><td>210</td><td>30</td></tr> <tr><td>220</td><td>32</td></tr> <tr><td>230</td><td>34</td></tr> <tr><td>235 und darüber</td><td>35</td></tr> </tbody> </table>	g CO ₂ / km	2008-2010 zu versteuernder Prozentsatz des Listenpreises	120	10	135	15	140	16	150	18	160	20	170	22	180	24	190	26	200	28	210	30	220	32	230	34	235 und darüber	35	tatsächlichen
g CO ₂ / km		2008-2010 zu versteuernder Prozentsatz des Listenpreises																												
120		10																												
135		15																												
140		16																												
150		18																												
160		20																												
170		22																												
180		24																												
190		26																												
200		28																												
210		30																												
220	32																													
230	34																													
235 und darüber	35																													
säch-		lichen																												
CO ₂ -		Werte																												
des		Fahr-																												
		zeugs																												
sind		für die																												
An-		wen-																												
dung		dieser																												
Re-		gelung																												
auf		den																												
		nächs-																												
ten		durch 5																												
teilb		baren																												
Betr		trag																												
abzu		zurund																												
		den. ³⁸⁰ Für Dieselfahrzeuge erhöhen sich in der folgenden Tabelle die Werte des zu versteuernden Anteils am Listenpreis um je 3%. Die Obergrenze von 35% bleibt jedoch bestehen.																												

³⁷⁷ Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen, BT-Drs. 16/ 10.478, S.6, URL: <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/104/1610478.pdf> .

³⁷⁸ Der geldwerte Vorteil erhöht sich in Schritten von 1% pro zusätzlichen 5gCO₂/km. Die Obergrenze liegt bei 35% des Listenpreises des Wagens. Bei Dieselfahrzeugen beträgt der Aufschlag 3%, der Gesamtbeitrag ist jedoch auch bei 35% des Listenpreises gedeckelt. Dieselfahrzeuge, die vor Januar 2006 registriert wurden und die Euro IV Norm erfüllen sind von den Zuschlägen ausgenommen. Seit 2006 müssen Dieselfahrzeuge die Norm IV regulär erfüllen und unterliegen auch den Zuschlägen.

³⁷⁹ Her Majesties Revenue and Customs, 2009: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/eimanual/EIM23101.htm> .

³⁸⁰ Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen, BT-Drs. 16/ 10.478, S.6, URL: <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/104/1610478.pdf> .

	<ul style="list-style-type: none"> - Bei Fahrzeugen, die mit alternativen Treibstoffen betrieben werden, gelten Erleichterungen.³⁸¹ - Fahrzeuge, die seit 1998 registriert wurden oder deren CO₂-Ausstoß nicht amtlich ermittelt wurde, unterliegen bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils nach Hubraum gestaffelten fixen Prozentsätzen des Listenpreises (0-1400ccm → 15%; 1401ccm-2000ccm → 25%; 2000ccm+ → 35%). - Stellt der Arbeitgeber Treibstoff zur Privatnutzung bereit, erhöht sich der geldwerte Vorteil um einen nach CO₂-Werten gestaffelten Betrag.³⁸²
<p>4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Der zu versteuernde Betrag verringert sich weder wenn man einen Beleg für den dienstlichen Nutzungsanteil erbringt, noch in Abhängigkeit vom Alter des Fahrzeugs. - Erstattet der Fahrzeugnutzer dem Unternehmen einen Teil der Fahrzeugkosten zurück, verringert sich der geldwerte Vorteil entsprechend (maximal um 5.000 Pfund/ca. 3.546 Euro pro Jahr).
<p>5. Weitere Elemente</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Sonderregeln für Selbstständige: Die Kosten der Privatnutzung müssen in Buchhaltung und Steuererklärung des Unternehmens berücksichtigt und entsprechend kompensiert werden, damit der geldwerte Vorteil der Privatnutzung entfällt. Die dienstlich angefallenen Kosten für Anschaffung und Betrieb des Fahrzeugs können abgesetzt werden. - Nach einer Studie des britischen Finanzministeriums haben die ab 2002 umgesetzten Reformen³⁸³ zur Reduktion von steuerlichen Subventionen weniger dazu geführt den Anteil der Firmenzulassungen an den Gesamtzulassungen

³⁸¹ Elektrofahrzeuge, die seit 1998 registriert wurden genießen eine Erleichterung von 6% des CO₂-basierten Prozentsatzes. Hybridfahrzeuge (Elektro + Benzin) genießen eine dreiprozentige Ermäßigung und Fahrzeuge, die neben Benzin auch mit Gas betrieben werden können genießen eine Reduktion von 2%.

³⁸² Um ihn zu berechnen multipliziert man einen CO₂-basierten Prozentsatz mit einem amtlich festgelegten Betrag (2006/07 waren es 21.000 €; 2008/09 waren es 22.031 €). Es gelten die selben Prozentsätze wie bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils. Die Spannweite ist die selbe (15% bis 35%) und es gibt Ermäßigungen für Fahrzeuge, die über eine alternative Antriebstechnologie verfügen. Wird der Treibstoff einem Angestellten nur für einen Teil des Jahres bezahlt, kann der Zuschlag zum geldwerten Vorteil auf Grundlage der Dauer der Kostenübernahme entsprechend verringert werden (halbes Jahr → halber Zuschlag).

³⁸³ Im April 2002 wurde die Besteuerung von Firmenfahrzeugen in Großbritannien umgestellt. Seitdem spielen die CO₂-Werte der Fahrzeuge eine bedeutende Rolle bei der Ermittlung von Zahlungsverpflichtungen und Absatzbarkeitsregelungen.

	zu erhöhen, als den Anteil energieeffizienter Fahrzeuge im Firmenfahrzeugsegment zu vergrößern. ³⁸⁴
--	--

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries
PricewaterhouseCoopers, 2008: International Fleet Guide – Car Taxation in Western Europe
Her Majesties Ministry of Finance, Her Majesties Revenue and Customs (2009):
<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/eimanual/EIM23101.htm>

³⁸⁴ HM Revenue and Customs, 2006: Report on the evaluation of the Company Car Tax Reform: Stage 2

10. Irland

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Die Absetzbarkeit der Anschaffungskosten eines Firmenfahrzeugs ist begrenzt. Über 24.000 Euro hinaus gehende Anschaffungskosten können nicht abgesetzt werden. In die Berechnung des jährlichen Absetzungsbetrags für Anschaffungs- und Betriebskosten geht neben drei CO₂-Emissionsstufen³⁸⁵ auch das Verhältnis zwischen Obergrenze und Kaufpreis mit ein. Je höher der Kaufpreis, desto geringer der absetzbare Betrag. - Lineare Abschreibung über 8 Jahre: 24.000 Euro der Anschaffungskosten können mit 12,5% pro Jahr abgesetzt werden (3.000 Euro p.a.); ob wirklich die vollen 3.000 Euro pro Jahr, nur 50% oder überhaupt nichts hängt von den CO₂-Emissionen in g CO₂ pro km und dem Fahrzeugpreis ab. - Bsp.: Kostet ein Wagen 26.000 Euro und seine CO₂-Emissionen betragen 160 g CO₂/km dürfen nur 2.308 Euro pro Jahr abgesetzt werden. Lägen die Emissionen unter 155 g CO₂/km, so könnten 4.615 Euro abgesetzt werden. Dieser Wert ergibt sich aus folgender Rechnung: es werden 5.000 Euro als „Motor Expenses“ zugrunde gelegt und es gilt folgende Formel: $5.000 \text{ Euro} \cdot 24.000 \text{ Euro} / 26.000 \text{ Euro}$ [Obergrenze/Anschaffungskosten] ergibt 4.615 Euro; wegen der CO₂-Emissionen des Fahrzeugs muss dieser Wert halbiert werden. Lägen die Anschaffungskosten unter 24.000 Euro und die CO₂-Emissionen unter 155 g CO₂/km, könnte noch mehr im Jahr abgesetzt werden.³⁸⁶
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Bis zu 2.000 Euro Betriebskosten ist pauschal in o. g. „Motor Expenses“ enthalten. Dies legt die mehrfach durch Quellen bestätigte Berechnungsmethode des jährlichen Absetzungsbetrags nahe. Es gilt die selbe Berechnungsmethode wie die oben genannte und damit die selbe Abhängigkeit von Kaufpreis und Emissionen.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Wird einem Mitarbeiter ein Firmenwagen zur Verfügung gestellt fällt ein zu versteuernder geldwerter Vorteil in Höhe von 30% des Marktpreises des Fahrzeugs an (seit 2004). - Der zu versteuernde geldwerte Vorteil kann in Abhängigkeit von der dienstlich gefahrenen Meilen-/Kilometerzahl verrin-

385

<u>CO₂-Emissionen in g CO₂ pro km</u>	< 155	156- 190	> 190
<u>Max. Absetzbarkeit in % der Anschaffungskosten</u>	100%	50%	0%
	24.000 €	12.000 €	0 €

386 Frank Harcourt, PricewaterhouseCoopers Irland, 2009.

	<p>gert werden. Dazu sind verschiedene jährliche Meilenkorridore verschiedenen Steuersätzen zugeordnet.³⁸⁷ Je geringer die Meilenzahl, desto höher der zu versteuernde Prozentsatz des Marktwerts. Je höher die Meilenzahl, desto geringer der zu versteuernde Prozentsatz des Marktwerts.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Alternativ zur Reduktion des geldwerten Vorteils in Abhängigkeit von den dienstlich gefahrenen Meilen, kann eine Reduktion desselben von 20% beim Vorliegen der folgenden Kriterien zur Anwendung kommen: Verbringen von 70% der Arbeitszeit außerhalb des Büros, mindestens 20 Stundenwoche, mindestens 5.000 Dienstmeilen pro Jahr und Führung eines Fahrtenbuchs. - Sonderfall Kleinbus/Transporter: hier beträgt der geldwerte Vorteil der Privatnutzung unabhängig von den real privat gefahrenen Kilometern 5% des ursprünglichen Marktwerts (inkl. MwSt). Wenn folgende Bedingungen erfüllt sind, entfällt die Besteuerungspflicht bei Vans: Die Überlassung des Wagens dient einem dienstlichen Zweck, der Arbeitgeber beauftragt den Arbeitnehmer das Fahrzeug nach der Arbeit mit nach Hause zu nehmen während Privatnutzung ausgeschlossen ist, der Arbeitnehmer verbringt mindestens 80% seiner Arbeitszeit abseits des Betriebsgeländes.
<p>4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Trägt der Dienstwagennutzer einen Teil der Kosten für den Wagen selbst wird keine Reduktion gewährt. - Erstattet der Dienstwagennutzer seinem Arbeitgeber einen Teil der Kosten zurück, kann sich der zu versteuernde geldwerte Vorteil verringern.

Quellen:

- PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries
 PricewaterhouseCoopers, 2008: International Fleet Guide – Car Taxation in Western Europe

387

<u>Dienstkilometer/ Jahr</u>	< 15.000	15.001 - 20.000	20.001 - 25.000	25.001 – 30.000	> 30.000
<u>Zu versteuernder Anteil des Marktwerts in %</u>	30%	24%	18%	12%	6%

11. Italien

Hebel	Status quo
<p>1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Unter bestimmten Bedingungen ist die volle Absetzbarkeit möglich.³⁸⁸ - Bei Firmenfahrzeugen, die einem Angestellten nicht oder nur zu dienstlichen Fahrten zur Verfügung stehen, gilt eine gesetzlich definierte Obergrenze des Kaufpreises bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten von 18.075,99 Euro. Bei Firmenwagen für „Business Agents“³⁸⁹ sind es 25.822,84 Euro. Darunter ist die Absetzbarkeit begrenzt bei 40% der Kosten bzw. 80% für Business Agents. Ein Sockelbetrag bleibt in jedem Fall absetzbar. - Stellt ein Arbeitgeber seinem Angestellten ein Fahrzeug ausschließlich zur privaten Nutzung zur Verfügung können die Kosten vollständig abgesetzt werden. Voraussetzung: der Angestellte versteuert das dann auch komplett als geldwerten Vorteil. - Stellt ein Arbeitgeber seinem Angestellten ein Fahrzeug sowohl zur dienstlichen als auch zur privaten Nutzung zur Verfügung, allerdings für weniger als ein halbes Jahr, kann nur der Teil der Kosten abgesetzt werden, der dem gewährten geldwerten Vorteil entspricht. Die überschüssigen (dienstlichen) Kosten können nur noch zu 50% (für Business Agents 80%) abgesetzt werden. - Stellt ein Arbeitgeber seinem Angestellten ein Fahrzeug sowohl zur dienstlichen als auch zur privaten Nutzung zur Verfügung, allerdings für mehr als ein halbes Jahr, können ohne Einschränkungen 90% der Kosten abgesetzt werden. - Sonderregeln für Direktoren: Bei ausschließlich privater sowie bei anteiliger privater und dienstlicher Nutzung kann nur der Teil der Kosten abgesetzt werden, der dem gewährten geldwerten Vorteil entspricht. Darüber hinaus gehende Betriebskosten können nur noch zu 40% abgesetzt. - Bei ausschließlich dienstlicher Nutzung können bis zu 40% der zu versteuernden Summe abgesetzt werden. - Für Leasing gelten andere Regeln.
<p>2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Die Absetzbarkeit der Betriebskosten³⁹⁰ gilt analog zu den unter 1. für die Absetzbarkeit genannten Restriktionen.

³⁸⁸ Volle Absetzbarkeit wenn:

a) wenn der Gebrauch des Fahrzeugs der unternehmerischen Tätigkeit „rein instrumentell“ dient (z. B. Leihautos oder Fahrschulfahrzeuge) oder wenn die Herstellung von oder der Handel mit dem Fahrzeug die originäre Geschäftstätigkeit des Käufers darstellt; oder wenn

b) das Fahrzeug einem öffentlichen Transportzweck dient (z. B. Taxi).

³⁸⁹ „Business Agents“ und „Commercial Representatives“ haben einen besonderen Status in Italien. Sie sind bei den lokalen Handelskammern registriert. Im Folgenden werden sie „Business Agents“ genannt.

³⁹⁰ Enthalten sind: Mietkosten, Treibstoffkosten, Ersatzteilkosten, Aufbewahrungs- und Schutzkosten und sonstige Kosten wie z. B. nicht erstattbare Steuern und Versicherungskosten.

<p>3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Dienstwagennutzer müssen den geldwerten Vorteil der Privatnutzung versteuern, wenn sie keine Kompensation leisten oder eine, die unterhalb des Marktwertes der überlassenen „Güter, Rechte und Dienstleistungen“ liegt. Für die Ermittlung der Höhe, werden die Dokumentation der Fahrten und die im Arbeitsvertrag festgelegten Bestimmungen herangezogen. - Wird der Wagen zur alleinigen privaten Nutzung zur Verfügung gestellt, ist ein geldwerter Vorteil in Höhe des Marktwertes der überlassenen „Güter und Dienstleistungen“ zu versteuern. - Wird ein Wagen sowohl privat als auch dienstlich genutzt, wird der geldwerte Vorteil mit 30% (d. h. 4.500 km) der ‚durchschnittlichen Nutzungskosten‘³⁹¹ des Wagens auf Basis einer Jahreskilometerzahl von 15.000 km berechnet. Dabei ist auch der Kaufpreis des Fahrzeugs maßgeblich.
<p>4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Der geldwerte Vorteil kann durch eine Kompensation des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber vermindert werden.
<p>5. Weitere Elemente</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Der Weg zwischen Arbeitsort und Heim wird als private Nutzung begriffen.

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries

PricewaterhouseCoopers, 2008: International Fleet Guide – Car Taxation in Western Europe

³⁹¹ Die hier zugrundegelegten Werte werden von der „Association of Car Drivers“ festgelegt und vom Finanzministerium jährlich veröffentlicht. Die Werte sind differenziert nach Automodellen und durchschnittlichen Nutzungskosten (inkl.: Abschreibungen, Treibstoff, Öl, Reifen, etc.) pro Kilometer.

12. Lettland

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Die Absetzbarkeit der Anschaffungskosten eines Firmenfahrzeugs ist mit Ausnahme von Luxusfahrzeugen gegeben. Als Luxusfahrzeuge gelten Fahrzeuge, die nicht mehr als 8 Sitze (ohne Fahrersitz) haben und mehr als 25.424 Lats (36.600 Euro) kosten. Für sie können keine Kosten abgesetzt werden. - Ausgenommen von der Obergrenze sind: Krankenwagen, spezielle Fahrzeuge zur Beförderung von Menschen mit Behinderung sowie Werbefahrzeuge von Autohändlern.
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Die Absetzbarkeit der Betriebskosten eines Firmenfahrzeugs ist mit Ausnahme von Luxusfahrzeugen gegeben.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung wird besteuert und beträgt üblicherweise den Marktwert der überlassenen Leistung. Der Fahrzeugnutzer hat ein Fahrtenbuch zu führen.
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Wenn der Firmenwagennutzer eine Kompensationszahlung für die private Nutzung erbringt entfällt der geldwerte Vorteil.

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2009: International Fleet Guide – Car Taxation in Eastern Europe

13. Litauen

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	- Keine Begrenzung der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten eines Firmenfahrzeugs bei rein dienstlicher Nutzung.
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	- Keine Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten eines Firmenfahrzeugs bei rein dienstlicher Nutzung.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	- Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung wird bisher noch nicht besteuert. Das Litauische Finanzministerium bereitet gerade einen Entwurf für die Berechnung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung vor.
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	- Nicht anwendbar.

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2009: International Fleet Guide – Car Taxation in Eastern Europe

14. Luxemburg

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Alle Kosten sind unbegrenzt absetzbar. - Lineare Abschreibung auf 5 bis 6 Jahre.
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Betriebsausgaben für Dienstfahrzeuge, die nach dem 01.01.2008 angeschafft wurden und deren CO₂-Ausstoß 190 g/km übersteigt, sind nicht abzugsfähig.³⁹² - Ansonsten sind Betriebskosten unbegrenzt absetzbar.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung wird besteuert und beträgt üblicherweise den Marktwert der überlassenen Leistung. Wenn der Firmenwagennutzer jedoch keine Kompensation für die private Nutzung erbringt, kann die Ermittlung des geldwerten Vorteils pauschal erfolgen. - Marktwert/Fahrtenbuchmethode: Der Arbeitgeber legt vor dem Hintergrund der wahren Kosten Kilometerpreise fest, die dann mit den Fahrtenbuchkilometern der Privatnutzung multipliziert werden, um den zu versteuernden Wert zu erhalten. - Pauschalmethode: 1,5% des Kaufpreises (inklusive MwSt) pro Monat sind zu versteuern.
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Jeder feste Beitrag des Arbeitnehmers zu den Fahrzeugkosten, senkt die monatliche Pauschale entsprechend. Davon sind jedoch variable Kosten, wie Unterhaltungs-, Reparatur oder Treibstoffkosten ausgeschlossen. - Beteiligungen des Wagennutzers an den Anschaffungskosten von bis zu 20% dieser Kosten, können vom zu versteuernden Betrag abgezogen werden.

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries

PricewaterhouseCoopers, 2008: International Fleet Guide – Car Taxation in Western Europe

³⁹² Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen, BT-Drs. 16/ 10.478, S.6, URL: <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/104/1610478.pdf>

15. Niederlande

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	- Alle Kosten sind unbegrenzt absetzbar.
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	- Alle Kosten sind unbegrenzt absetzbar.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	- Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung wird besteuert. Der Wert beträgt 25% des „Katalogwerts“ ³⁹³ (Listenpreis) des Fahrzeugs (inklusive MwSt und Kfz-Steuer). Bei Fahrzeugen, deren CO ₂ -Emissionen unter 110 g CO ₂ /km liegen (bei Dieselfahrzeugen unter 95 g CO ₂ /km), sind es nur 14%. ³⁹⁴ Fallen bei der Privatnutzung weniger als 500 km an, ist kein geldwerter Vorteil zu versteuern.
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	- Unter der Bedingung, dass die genauen Konditionen im Vorhinein zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer schriftlich vereinbart wurden, kann sich der geldwerte Vorteil durch eine Beteiligung des Arbeitnehmers an den Kosten (z. B. Parkgebühren oder Kilometerpauschalen) verringern.
5. Weitere Elemente	- Der Weg zwischen Wohn- und Arbeitsort gilt als dienstliche Nutzung.

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries

PricewaterhouseCoopers, 2008: International Fleet Guide – Car Taxation in Western Europe

³⁹³ Bei Fahrzeugen, die mehr als 15 Jahre alt sind gilt statt dem Katalogwert der Marktwert.

³⁹⁴ Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen, BT-Drs. 16/ 10.478, S.6, URL: <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/104/1610478.pdf>

16. Norwegen

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	- Alle Kosten sind unbegrenzt absetzbar. - Degressive Abschreibung mit 20 % pro Jahr. ³⁹⁵
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	- Alle Kosten sind unbegrenzt absetzbar.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	- Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung wird besteuert. Bei einem Listenpreis bis 31.200 Euro beträgt er 30% davon; liegt der Preis darüber werden von dem darüber liegenden Betrag 20% hinzugerechnet. In besonderen Fällen (z. B. Elektroautos; mehr als 40.000 Dienstkilometer im Jahr; Autos, die vor/in 2004 erstregistriert wurden und schon mehr als 3 Jahre zur Verfügung stehen) werden nur 75% des Listenpreises als Grundlage herangezogen. Treffen 2 der Sonderkriterien gleichzeitig zu, verringert sich dieser Wert auf 56,25%. ³⁹⁶
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	- Kostenbeteiligungen des Fahrzeugnutzers haben keinen Einfluss auf die Höhe des geldwerten Vorteils.

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries

PricewaterhouseCoopers, 2008: International Fleet Guide – Car Taxation in Western Europe

³⁹⁵ Erland Norstebo, PricewaterhouseCoopers Norwegen, 2009.

³⁹⁶ Rechenbeispiel für 2008 für ein Fahrzeug mit einem Listenpreis von 69.250 €, das 2000 registriert wurde:

$69.250 \text{ €} \times 0,75 = 51.938 \text{ €}$ als Berechnungsgrundlage weil Fahrzeug mehr als 3 Jahre alt. Dann 30% von 31.200 € (= 9.360 €) plus 20% von 51.938 € minus 31.200 € (=4.147 €). Damit ergibt sich eine zu versteuernde Summe von 13.507 €.

17. Österreich

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Gesetzlich definierte gemeinsame Obergrenze für die Anschaffungskosten eines Firmenfahrzeugs und die Betriebskosten von 40.000 Euro.³⁹⁷ - Abschreibung des Kaufpreises über 8 Jahre, d. h. Deckelung der Afa und des jährlichen Absatzvolumens für jedes Fahrzeug bei 5.000 Euro.
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Der Umfang der Absetzbarkeit laufender Betriebskosten richtet sich nach der Differenz zwischen Kaufpreis und 40.000 Euro. Insgesamt (Kaufpreis plus Betriebskosten) sind nur 40.000 absetzbar.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung beträgt 1,5% des Kaufpreises (inklusive MwSt) des Fahrzeugs³⁹⁸ pro Monat. Dieser Betrag ist jedoch bei 600 Euro im Monat gedeckelt. - Der geldwerte Vorteil kann durch den Beleg verringert werden, dass das Fahrzeug nur in sehr geringem Umfang privat genutzt wird. - Für Gebrauchtwagen gelten Sonderregeln. - Auch der Unternehmer muss die Kosten seiner dienstlich mit einem Firmenfahrzeug gefahrenen Kilometer versteuern.
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagenutzer an Privatnutzung	Bezahlt der Fahrzeugnutzer einen Teil der Kosten selbst, verringert sich der geldwerte Vorteil entsprechend.

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries
PricewaterhouseCoopers, 2008: International Fleet Guide – Car Taxation in Western Europe

³⁹⁷ Mit Wirkung ab Beginn 2005 hat das Bundesministerium für Finanzen die Obergrenze angemessener Anschaffungskosten von PKW und Kombi von € 34.000,- auf € 40.000,- erhöht. Dieser Betrag, der nur für PKW und Kombi, nicht aber für Klein-LKW oder Busse gilt, umfasst auch die Umsatzsteuer und die Normverbrauchsabgabe. In einem neu verfassten Service-Dokument finden Sie die Vorgehensweise bei Überschreiten der Angemessenheitsgrenze, die Anwendung der Grenze auf Gebrauchtfahrzeuge sowie die jüngste Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu diesem Thema. URL: http://209.85.129.132/search?q=cache:uME9gyteiZIJ:www.steuer-profi.at/news_main_unt.asp+Obergrenze+des+Kaufpreises+bei+der+j%C3%A4hrlichen+Abschreibung+f%C3%BCr+die+Anschaffungskosten+eines+Firmenfahrzeugs&hl=de&ct=clnk&cd=3&gl=de

³⁹⁸ Inklusive nicht-absetzbare Mehrwertsteuer und Fahrzeuglizenzkosten.

18. Polen

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Passenger Cars:³⁹⁹ Gesetzlich definierte Obergrenze des Kaufpreises bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten: 20.000 Euro. Die sind bei jedem Fahrzeug absetzbar, nur darüber hinausgehende Kosten nicht. - Trucks: Alle Kosten sind unbegrenzt absetzbar. - Lineare Abschreibung auf 5 bis 6 Jahre.⁴⁰⁰
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Passenger Cars unterliegen einer Begrenzung der Absetzbarkeit von Betriebskosten: die Dienstkilometer werden mit einem Wert zwischen 0 und 1 multipliziert, der von den Behörden festgelegt wird. - Trucks: voll absetzbar.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung von Firmenfahrzeugen ist zu versteuern. Er entspricht den Leasingkosten eines vergleichbaren Fahrzeugs und basiert auf festgelegten Jahreskilometerpauschalen.⁴⁰¹
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Durch eine Kompensationsleistung des Angestellten an den Arbeitgeber entfällt der geldwerte Vorteil.

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2009: International Fleet Guide – Car Taxation in Eastern Europe

³⁹⁹ Def.: weniger als 3,5 t und maximal 9 Sitze.

⁴⁰⁰ Tomasz Wolczek, Tax manager, PricewaterhouseCoopers Poland, 2009.

⁴⁰¹ Die polnische Regelung unterlag während der Bearbeitung dieser Studie einem anhaltenden Reformprozess, dessen Ziel eine Umstellung auf eine Listenpreispauschale war. Dies scheiterte bisher an ungelösten Problemen bei der Planung der Implementationsweise durch die Steuerbehörden.

Grob kann von einer monatlichen Spanne für den geldwerten Vorteil von ca. 300 bis 1300 € ausgegangen werden – je nach Fahrzeugklasse und Modell. Diese Angabe basiert auf eigenen Recherchen.

19. Portugal

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Für Personenfahrzeuge gilt eine gesetzlich definierte Obergrenze des Kaufpreises bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten. Bis zu ca. 30.000 Euro können maximal abgesetzt werden. - Abschreibung linear 25% pro Jahr. - Nur bei Firmen, die öffentliche Verkehrsmittel bereit stellen oder eine Autovermietung betreiben können die Kosten in besonderen Fällen degressiv abgesetzt werden. - Die Afa und die übrigen Fahrzeugkosten bei Personenfahrzeugen unterliegen einer autonomen Steuerverluststeuer (bzw. Steuer auf Steuereinbußen – tax of a tax loss) von 5%.⁴⁰² Liegt der Kaufpreis über 40.000 Euro und hatte das Unternehmen bereits in den beiden vorangegangenen Jahren Steuereinbußen (if the company had corporate tax losses) erhöht sich die zu zahlende Steuer auf Abschreibungen und andere Fahrzeugkosten von 5% auf 15%. - Die Begrenzung der Absetzbarkeit und die autonome Steuer gelten nicht für Güter- und Nutzfahrzeuge.
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Die Afa und die übrigen Fahrzeugkosten bei Personenfahrzeugen unterliegen einer autonomen Steuerverluststeuer (tax of a tax loss).⁴⁰³
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Besteht eine schriftliche Vereinbarung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber wird die Privatnutzung eines Firmenfahrzeugs durch Angestellte als Einkommen betrachtet. Ein zusätzlicher geldwerter Vorteil entsteht, wenn ein Angestellter ein Firmenfahrzeug erwirbt. - Der geldwerte Vorteil entspricht 0,75% der Anschaffungskosten (Kaufpreis) des Fahrzeugs pro Monat, in dem es genutzt wird. - Im Falle des Erwerbs des Firmenfahrzeugs ist außerdem die Differenz (wenn sie positiv ist) zwischen Marktpreis⁴⁰⁴ einerseits und dem bereits als geldwerter Vorteil besteuerten Anteil sowie dem Preis, zu dem der Angestellte das Fahrzeug erwirbt, andererseits zu versteuern. - Die Firmen müssen gegenüber der Steuerverwaltung die gewährten geldwerten Vorteile angeben.

⁴⁰² Als Fahrzeugkosten gelten: Leasingraten, Mietzahlungen, Versicherungs-, Erhaltungs- und Reparaturkosten, Treibstoffkosten, Maut- und Parkkosten sowie kommunale KFZ-Steuern.

⁴⁰³ Trotz intensiver Recherchen, konnte in Portugal niemand gefunden werden, der dazu bereit war, Informationen über die genauen Regelungen abzugeben.

⁴⁰⁴ Der Marktpreis wird auf Grundlage eines von den Behörden festgelegten Entwertungsfaktors ermittelt.

4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	- Nicht ermittelbar.
---	----------------------

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries

PricewaterhouseCoopers, 2008: International Fleet Guide – Car Taxation in Western Europe

20. Rumänien

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Keine gesetzlich definierte Obergrenze des Kaufpreises bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten. - Abschreibung für Personenfahrzeuge linear oder degressiv über 4 bis 6 Jahre.⁴⁰⁵ - Je nachdem wie das Fahrzeug vom Unternehmen genutzt wird, kann die AfA zwischen 11 und 33% pro Jahr variieren.
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Keine Begrenzung der Absetzbarkeit laufender Betriebskosten (außer: nur ein Auto pro Person!).
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung ist zu versteuern. In diesem Fall kann das Unternehmen diese Ausgaben absetzen. Zur Ermittlung des geldwerten Vorteils werden verschiedene Werte miteinander multipliziert.⁴⁰⁶ - Es steht im Raum künftig 1,7% des Listenpreises anzusetzen, die dann mit dem Verhältnis von dienstlichen und privaten Kilometern angepasst werden.
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Nicht ermittelbar.

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries

PricewaterhouseCoopers, 2009: International Fleet Guide – Car Taxation in Eastern Europe

⁴⁰⁵ Mihai Vintu, PricewaterhouseCoopers Rumänien, 2009.

⁴⁰⁶ Die Gleichung lautet $A*B*C*(100-D)/100$. A steht für Hubraum in ccm; B steht für Steuer in 1 €/ccm; C ist ein Korrelationseffizient und D für einen Prozentwert, der Abnutzungs- und Wertverlust seit dem Kauf beinhaltet und den geldwerten Vorteil entsprechend nach unten anpasst. Grundlage für D ist der Kaufpreis.

21. Schweden

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Unternehmen, die in Schweden registriert sind, können die Kosten gekaufter oder geleaster Wagen vollständig absetzen; entweder linear über 5 Jahre oder degressiv mit bis zu 30%/Jahr. Die Methode kann jährlich gewechselt werden.
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Die Absetzbarkeit laufender Betriebskosten ist für Unternehmen, die in Schweden registriert sind gegeben. Dies ist unabhängig von der Privatnutzung durch Angestellte.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung deckt mit Ausnahme der dienstlichen Treibstoffkosten sämtliche Fahrzeugkosten ab und wird auf Grundlage einer pauschalen privaten Kilometerzahl von 16.000 km gebildet. Die genaue Ermittlungsformel ist im schwedischen Einkommensteuergesetz festgelegt.⁴⁰⁷ Treibstoffkosten der Privatnutzung, die das Unternehmen bezahlt werden als geldwerter Vorteil behandelt und werden mit einem Faktor von 1,2 einkalkuliert. Auch der Listenpreis fließt in die Ermittlung mit ein. Es besteht eine Bagatellgrenze von mindestens 100 Privatkilometern, unterhalb der kein geldwerter Vorteil anfällt. Der geldwerte Vorteil wird für Arbeitgeber und Arbeitnehmer mit der selben Methode ermittelt; jedoch unterscheidet sich die Höhe der auf den geldwerten Vorteil zu entrichtenden Sozialversicherungsabgaben.⁴⁰⁸ - Unter der Angabe außerordentlicher Gründe kann der Arbeitgeber mit der amtlichen Steuerverwaltung eine Anpassung des geldwerten Vorteils erwirken.⁴⁰⁹ Ist ein Angestellter der Ansicht, dass der Betrag seines zu versteuernden geldwerten Vorteils verändert werden sollte, kann er dies in seiner jährlichen Steuererklärung angeben. Z. B. wenn das Fahrzeug über 6 Jahre

⁴⁰⁷ Weitere Komponenten sind: 9% des Fahrzeugwerts samt Ausstattungsbestandteilen; 31,7% des Fahrzeugwerts unter 321.000 € und 20% des Fahrzeugwerts über 321.000 €; 75% des Lohnsteuersatzes in Schweden.

⁴⁰⁸ Der Arbeitgeber/ das Unternehmen muss die gewährten geldwerten Vorteile als Lohnkosten behandeln und somit Sozialversicherungsbeiträge darauf entrichten. Daraufhin kann er/es allerdings die Kosten der gewährten geldwerten Vorteile von der Steuer absetzen. Der Arbeitnehmer hat auf den geldwerten Vorteil den üblichen Sozialversicherungsbeitrag zu leisten (32,42%).

⁴⁰⁹ Dies ist der Fall, wenn der Unternehmer das Fahrzeug nachweislich für über 30.000 km pro Jahr dienstlich nutzt. Dann verringert sich der geldwerte Vorteil auf 75% seines ursprünglichen Wertes. Ein weiteres Bsp. sind Fahrzeuge, die älter als 6 Jahre sind. Auch hier kann der Vorteil verringert werden. Weitere Regelungen zur Reduktion des geldwerten Vorteils gelten für Maßnahmen, welche die negativen Umweltwirkungen des Fahrzeugs verringern (s.u.).

	<p>alt ist.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Für Nutzer umweltfreundlicher Firmenfahrzeuge kann sich der zu versteuernde geldwerte Vorteil der Privatnutzung verringern. Um diese Erleichterung zu erhalten, muss der Arbeitgeber die Anpassung des geldwerten Vorteils bei den Steuerbehörden beantragen.⁴¹⁰ - Sowohl Arbeitnehmer, als auch Arbeitgeber müssen über Dienst- und Privatkilometer Buch führen. - Liegen die dienstlich angefallenen Kilometer über 30.000 km/Jahr, werden vom ursprünglichen Wert des Vorteils nur 75% angesetzt. - Ist ein Fahrzeug als Betriebsmittel definiert, verringert sich der Vorteil.
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Beteiligt sich der Dienstwagennutzer an den Kosten der privaten Nutzung, verringert sich der geldwerte Vorteil entsprechend.⁴¹¹
5. Weitere Elemente	<ul style="list-style-type: none"> - Die Absetzbarkeit dienstlicher Reisekosten ist für konventionelle Fahrzeuge (Benzin/Diesel) auf 0,65 SEK (ca. 0,613 Euro) pro km und für Gas- und Biokraftstofffahrzeuge auf 0,95 SEK (ca. 0,9 Euro) pro km begrenzt. Werden die dienstlichen Fahrtkosten dem Angestellten vom Arbeitgeber zurückerstattet, sind nur o. g. Beträge davon steuerfrei.

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries
 PricewaterhouseCoopers, 2008: International Fleet Guide – Car Taxation in Western Europe
 PricewaterhouseCoopers AB, 2009, Göteborg, Sweden
 Swedish Income Tax Act

⁴¹⁰ Zunächst wird der Wert für den geldwerten Vorteil zugrunde gelegt, welcher bei einem konventionellen Fahrzeug zur Anwendung kommen würde. Dieser Wert wird wie folgt angepaßt:

- Der geldwerte Vorteil für umweltfreundliche Fahrzeuge, die mit Alkohol betrieben werden (Ethylalkohol und Methanol) kann auf bis zu 80% des Ursprungswertes gesenkt werden.
- Der geldwerte Vorteil für umweltfreundliche Fahrzeuge, die mit Gas oder Strom betrieben werden kann auf bis zu 60% des Ursprungswertes gesenkt werden.

⁴¹¹ Siehe: Swedish Income Tax Act (1999:1229), chapter 61, section 11

22. Schweiz

Hebel	Status quo
<p>1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Die gesetzlich definierte Obergrenze des Kaufpreises bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten (analog beim Leasing) bezieht sich auf die kommerzielle Notwendigkeit des jeweiligen Fahrzeugs. Grundsätzlich muss ein Fahrzeug auch dienstlich genutzt werden damit diese Bedingung erfüllt ist. Investitionen, beispielsweise der Kauf von Fahrzeugen, werden grundsätzlich aktiviert und stellen keinen Aufwand dar. Dem Wertverlust dieser Anlagegüter, welcher sich über die Nutzungsdauer ergibt, wird mit periodischen Abschreibungen Rechnung getragen. Das schweizerische Steuerrecht erlaubt Abschreibungen zu Lasten der Erfolgsrechnung unter den folgenden Bedingungen: <ul style="list-style-type: none"> → Geschäftsmäßig begründete Abschreibungen von Aktiven sind zulässig, soweit sie buchmäßig begründet oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind. → In der Regel werden die Abschreibungen nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt. <p>In der Praxis ist es nicht immer einfach zu entscheiden, ob eine Abschreibung geschäftsmäßig begründet ist oder nicht. Deshalb hat die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) auf der Basis von Art. 62 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) Richtlinien in Form von Merkblättern festgelegt.⁴¹² Die in den Merkblättern festgehaltenen Abschreibungssätze variieren je nach Art des Anlagevermögens zwischen 1.5 und 45%. Diese Sätze beziehen sich jeweils auf den Buchwert. Für Abschreibungen auf dem Anschaffungswert werden die erwähnten Sätze um die Hälfte reduziert. Abschreibungen erfolgen linear über fünf Jahre (20% des Kaufpreises p.a.) oder degressiv mit maximal 45% des Buchwertes p. a.</p> - Bei Luxusautos, die für den Geschäftszweck nicht notwendig sind oder Fahrzeugen die sich offensichtlich nicht für die Erfüllung des Geschäftszwecks eignen, sind jegliche Kosten, welche über den Preis eines Mittelklassewagens hinausgehen nicht absetzbar. Die genauen Grenzen für die Absetzbarkeit werden auf Ebene der Kantone einzelfallspezifisch

⁴¹² Vgl. exemplarisch jenes über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe, abrufbar unter <http://www.estv.admin.ch/d/dbst/dokumentation/merkblatt/a95-betr-2001.pdf>

	<p>festgelegt und können dementsprechend stark von Fall zu Fall variieren.⁴¹³ Eine generelle Schätzung wo die Grenzen liegen ist nach Aussage der Eidgenössischen Finanzverwaltung nicht möglich.</p>
<p>2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Bei ausschließlich dienstlicher Nutzung ist die Absetzbarkeit laufender Betriebskosten nicht begrenzt. Dies muss vertraglich festgelegt sein und gilt nicht für Luxusfahrzeuge.⁴¹⁴ - Bei anteiliger Privatnutzung sind nur die Kosten absetzbar, welche der dienstlichen Nutzung zuzuordnen sind. Sie können insbesondere bei großen Aktiengesellschaften pauschal bei 80% angesetzt werden, können aber auch en Detail mit einem Fahrtenbuch belegt werden. Bei überwiegend privater Nutzung ist formell keine Absetzung möglich. - Auch geschäftsmäßig begründeter Aufwand kann steuerlich abgesetzt werden. Dem DBG ist keine Definition des geschäftsmäßig begründeten Aufwands zu entnehmen. Es ist jedoch in Lehre, Rechtsprechung und Praxis anerkannt, dass grundsätzlich das Maßgeblichkeitsprinzip zum Tragen kommt, d.h. die nach Handelsrecht maßgeblichen Aufwendungen vom Steuerrecht übernommen werden. Als geschäftsmäßig begründete Aufwendungen können alle mit der Erzielung des Umsatzes oder der Produktion zusammenhängenden Kosten vom steuerbaren Ertrag abgezogen werden,

⁴¹³ Handelt es sich beim zu beurteilenden Fahrzeug um ein Luxusfahrzeug, welches sich im Geschäftsvermögen eines selbständig Erwerbstätigen oder einer juristischen Person befindet, wird ein sog. Luxusanteil – ein kantonale festgelegter Grenzwert – ausgeschieden. Die diesen Wert übersteigenden Anschaffungs- und Mehrkosten gelten als nicht geschäftsmäßig begründet und können in der Regel weder bei den Abschreibungen noch als begründeter Aufwand geltend gemacht werden, sondern werden als Privatanteil behandelt. Dabei wird im Einzelfall den besonderen Verhältnissen Rechnung getragen.

Siehe dazu sog. Porsche Urteil (<http://www.bger.ch/index/jurisdiction.htm>), in dem ein Unternehmen einen Porsche nicht vollständig absetzen durfte. Begründet wurde der Entscheid damit, dass keine Notwendigkeit besteht einen solch teuren Firmenwagen zu kaufen. Deshalb ist die Differenz zwischen dem tatsächlichen Kaufpreis und dem Grenzbetrag nicht unternehmensrelevant und kann daher auch steuerlich nicht begründet werden. Abschreibungen können daher maximal aufgrund dieses Grenzbetrags berechnet werden.

Mehr dazu: <http://www.steuerrevue.ch/pdf/2004/832.pdf>, hier findet man den Entscheid der kantonalen Steuerkommission / Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz vom 7. November 2003. Dazu muss jedoch angemerkt werden, dass aufgrund dieses Entscheides nicht auf eine generelle betragsmäßig festgelegte Begrenzung von Abschreibungen resp. Fahrzeugkosten geschlossen werden kann. Abschließend muss festgehalten werden, dass es keine generelle betragsmäßig festgelegte Begrenzung von Abschreibungen resp. geschäftsmäßig begründeten Fahrzeugkosten gibt. Maßgebend sind in jedem Fall die Umstände des konkreten Einzelfalles.

Eidgenössisches Finanzdepartement der Schweiz (2009), <http://www.efd.admin.ch/kontakt/00549/index.html?lang=de>

Bsp. Für einen Entscheid auf kantonaler Ebene:

Bei einem Porsche, der CHF 79.000 gekostet hatte, wurden dem Unternehmensgewinn in den Folgejahren CHF 70.000 hinzugerechnet. Bei einem Mercedes, der CHF 203.000 gekostet hatte, wurden dem Unternehmensgewinn in den Folgejahren CHF 123.000 hinzugerechnet. Vgl.: Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Thurgau vom 3. November 2000

⁴¹⁴ Ob es sich um ein Luxusfahrzeug handelt oder ob der Geschäftszweck ein Fahrzeug rechtfertigt, wird auf Ebene der Kantone im Einzelfall entschieden.

	<p>soweit sie nicht aktivierungspflichtig sind, Schuldentilgung darstellen oder der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen (Aufwendungen für die Lebenshaltung des Aktionärs).</p> <ul style="list-style-type: none"> - Wird das Wirtschaftsgut eines Einzelfirmeninhabers überwiegend privat genutzt, ist das Gut auszubilanzieren und die Abschreibungen sind zu streichen. Wird das Gut überwiegend geschäftlich genutzt oder liegt es im Eigentum einer juristischen Person oder einer Personengesellschaft, so ist der private Abschreibungsanteil bei der Berechnung des Privatanteils mit einzubeziehen. Daraus ergibt sich, dass aufgrund der überwiegenden Nutzung eines Wirtschaftsgutes eine Abgrenzung zwischen Geschäftsvermögen und Privatvermögen bzw. zwischen geschäftsmäßig begründeten Aufwendungen und privaten Lebenshaltungskosten vorgenommen werden muss. Betriebskosten von Fahrzeugen können demnach, sofern sie geschäftsmäßig begründet sind, vom zu versteuernden Ertrag abgezogen werden. Dabei hat die steuerpflichtige Person grundsätzlich nachzuweisen, in welchem Umfang die Fahrzeugkosten geschäftsmäßig begründet sind. Soweit es sich bei den Fahrzeugkosten jedoch um private Aufwendungen handelt, sind diese auszuschließen und können nicht der Erfolgsrechnung gutgeschrieben werden.
<p>3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Können die gesamten Betriebskosten eines zum Teil privat genutzten Fahrzeuges und die geschäftlich sowie privat zurückgelegten Kilometer anhand eines Fahrtenbuches nachgewiesen werden, sind die effektiven Kosten proportional auf die geschäftlich und privat zurückgelegten Kilometer aufzuteilen (effektive Ermittlung). Können die gesamten Betriebskosten des zum Teil privat genutzten Fahrzeuges und die geschäftlich sowie privat zurückgelegten Kilometer anhand eines Fahrtenbuches nicht nachgewiesen werden, ist bei den Betroffenen (Selbständigen oder Angestellten) pro Monat 0.8% des Kaufpreises (exkl. MWST), mindestens aber CHF 150 als Einkommen zu deklarieren.⁴¹⁵ Bei Beteiligungsinhabern hingegen werden entsprechende von einer juristischen Person oder Personengesellschaft getragene Kosten als geldwerte Leistungen betrachtet, welche auf Stufe der Gesellschaft als Gewinnvorwegnahme betrachtet und dem zu versteuernden Reingewinn hinzugerechnet werden und auf Stufe des Beteiligungsinhabers als Ertrag aus beweglichem Vermögen zu erfassen sind. D. h. Wenn ein Unternehmer keine Aktienbeteiligungen hat, muss er für den geldwerten Vorteil der Privatnutzung ebenfalls Einkommensteuer bezahlen. Hat er Aktien, fällt für das Unternehmen durch die private Nutzung ein zusätzliches zu versteuerndes Einkommen an.

⁴¹⁵ Vgl. dazu <http://www.estv.admin.ch/d/dbst/dokumentation/rundschreiben/2-030-D-2006-d-Beilage4.pdf>

	- Sowohl der Arbeitgeber als auch der Arbeitnehmer müssen Sozialabgaben auf den geldwerten Vorteil des Arbeitnehmers entrichten. Nur der Arbeitnehmer muss Einkommensteuer darauf entrichten.
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	- Ausgleichszahlungen des Dienstwagennutzers an den Arbeitgeber verringern den geldwerten Vorteil.
5. Weitere Elemente	- Die eidgenössische Kfz-Steuer wird möglicherweise bald nach CO ₂ -Emissionen ausgerichtet.

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries

PricewaterhouseCoopers, 2008: International Fleet Guide – Car Taxation in Western Europe

Eidgenössisches Finanzdepartement der Schweiz/ Eidgenössische Steuerverwaltung der Schweiz (2009), <http://www.efd.admin.ch/kontakt/00549/index.html?lang=de>

23. Slowakei

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Keine gesetzlich definierte Obergrenze des Kaufpreises bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten. - Abschreibung über 4 Jahre (25% p. a.) entweder linear oder beschleunigt.
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Die Absetzbarkeit laufender Betriebskosten beschränkt sich nach PWC auf die Kfz-Steuer sowie auf Leasingkosten (Vertrags-, Zoll oder technische Kosten). Angaben über die Behandlung anderer Betriebskostenformen konnten nicht ermittelt werden.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung beträgt 1% des Kaufpreises pro Monat (nicht pauschal, sondern nur für Monate in denen das Auto auch privat genutzt wurde).
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Keine Angabe.

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2009: International Fleet Guide – Car Taxation in Eastern Europe

24. Slowenien

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Keine gesetzlich definierte Obergrenze des Kaufpreises bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten. - Abschreibung 20% über 5 Jahre.
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Die volle Absetzbarkeit laufender Betriebskosten (Treibstoff, Reparatur und Wartung, Versicherungsprämien etc.) ist gegeben. Dies setzt voraus, dass der Fahrzeugnutzer die Kosten eventueller Privatnutzung als geldwerten Vorteil versteuert.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung ist zu versteuern. Er beträgt 1,5% des Kaufpreises pro Monat. Im zweiten, dritten und vierten Jahr verringert sich der Kaufpreis, bzw. das was noch davon übrig ist, je um 15%. Im fünften bis achten Jahr um 10% p. a. Ab dem neunten Jahr werden 10% des ursprünglichen Kaufpreises zugrunde gelegt. - Liegen die privat gefahrenen Kilometer unter 500 km pro Monat, werden nur 50% des Kaufpreises angesetzt. Werden die Treibstoffkosten vom Arbeitgeber übernommen, werden zusätzlich 25% des Kaufpreises auf die Basis aufgeschlagen. - Wird der geldwerte Vorteil der Privatnutzung nicht versteuert, kann das Unternehmen die Kosten der Privatnutzung nicht absetzen.
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Keine Erkenntnisse.

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2009: International Fleet Guide – Car Taxation in Eastern Europe

25. Spanien

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	- Keine gesetzlich definierte Obergrenze des Kaufpreises bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten wenn das Fahrzeug auch dienstlich genutzt wird und dies durch die Dokumentation der Ausgaben belegt wird.
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	- Die Absetzbarkeit laufender Betriebskosten (inklusive nicht erstattungsfähiger Steuern) ist gegeben wenn das Fahrzeug auch dienstlich genutzt wird und dies durch die Dokumentation der Ausgaben belegt wird.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	- Geht der Wagen ins Eigentum des Angestellten über, entspricht der geldwerte Vorteil den Anschaffungskosten/Kaufpreis samt Steuern (VAT, Registrierungssteuer, Einfuhrzölle). - Bei Privatnutzung und Verbleib des Wagens im Besitz des Arbeitgebers fallen jährlich 20% der Anschaffungskosten als geldwerter Vorteil an; bei Leasing durch den Arbeitgeber 20% des Marktpreises des Neuwagens pro Jahr. Anteilig, wenn der Wagen irgendwann in den Besitz des Angestellten übergeht (dann aber nur noch Marktwert bei Überlassung). - Der Arbeitgeber bezahlt den üblichen Lohnsteuersatz auf den geldwerten Vorteil, den er seinem Angestellten gewährt, direkt an das Finanzamt.
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	- Die Kompensationsregel ist nicht gesetzlich festgeschrieben. Es ist jedoch gängige Verwaltungspraxis Kompensationszahlungen des Arbeitnehmers für die Kosten der Privatnutzung bei der Berechnung des geldwerten Vorteils zugunsten des Arbeitnehmers zu berücksichtigen.
5. Weitere Elemente	- Beim Einsatz umweltfreundlicher Firmenfahrzeuge können in Sonderfällen zusätzliche Steuerabzüge vorgenommen werden. ⁴¹⁶ Der absetzbare Betrag umfasst 10% des Investitionsanteils, welcher zur Reduktion von Umweltverschmutzung

⁴¹⁶ Bedingungen für die Anwendung:

- Das Fahrzeug muss als Vermögenswert in der Firmenbilanz geführt sein.
- Das Fahrzeug muss neu sein (die Erstnutzung muss bereits dienstlich sein).
- Es muss sich um ein industriell oder kommerziell genutztes Personen- oder Güterfahrzeug handeln.
- Wenn es sich um ein Diesel-, Gas- oder „Petrol Shake Gas“-Fahrzeug handelt, müssen die Bestimmungen der EU Richtlinie 88/77/EC zu Gasemissionen, Partikel- und Rauchemissionen erfüllt werden.

This kind of engine is the one that uses Liquefied Petroleum Gas (also called LPG, GPL, LP Gas, or autogas), which is a mixture of hydrocarbon gases used as a fuel in heating appliances and vehicles, and increasingly replacing chlorofluorocarbons as an aerosol propellant and a refrigerant to reduce damage to the ozone layer.

	führt.
--	--------

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries

PricewaterhouseCoopers, 2008: International Fleet Guide – Car Taxation in Western Europe

PricewaterhouseCoopers Jurídico y Fiscal, S.L., 2009, Madrid

26. Tschechische Republik

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Keine gesetzlich definierte Obergrenze des Kaufpreises für Fahrzeuge der Kategorie M1 (alle Personenwagen für maximal 9 Mitfahrer und gelten maximal 3,5t.)⁴¹⁷, welche ab dem 1. Januar 2008 gekauft wurden. - Für Fahrzeuge der Kategorie M1, welche bis zum 31. Dezember 2007 gekauft wurden, galt eine gesetzlich definierte Obergrenze des Kaufpreises bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten eines Firmenfahrzeugs bei CZK 1,5 Mio (ca. 55.000 Euro).⁴¹⁸ - Abschreibung über 5 Jahre entweder linear oder beschleunigt.
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Absetzbarkeit laufender Betriebskosten ist möglich. Im Falle nicht-betrieblicher Fahrten sind die Treibstoffkosten nicht von der Körperschaftsteuer absetzbar.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung beträgt pro Jahr 12% des Listenpreises des Fahrzeugs. Dieser Betrag beträgt jedoch mindestens CZK 1.000 (ca. 38 Euro) pro Monat. - Wird betrieblich erworbener Treibstoff privat genutzt, müssen die Kosten ebenfalls als geldwerter Vorteil versteuert werden.
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Keine Erkenntnisse

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries

PricewaterhouseCoopers, 2009: International Fleet Guide – Car Taxation in Eastern Europe

⁴¹⁷ Marcela Zbozinkova, PricewaterhouseCoopers Tschechische Republik, 2009

⁴¹⁸ Marcela Zbozinkova, PricewaterhouseCoopers Tschechische Republik, 2009

27. Türkei

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Keine gesetzlich definierte Obergrenze des Kaufpreises bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten; Voraussetzung für Absetzbarkeit: ausschließlich geschäftliche Nutzung. - Abschreibung: 20% pro Jahr über 5 Jahre.
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Die Absetzbarkeit laufender Betriebskosten ist gegeben für Treibstoff, Wartung und weitere Kosten. Allein die Kfz-Steuer gilt nicht als abzugsfähige Betriebsausgabe.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Der Anteil der privaten Nutzung gilt als zu versteuernder geldwerter Vorteil. Er muss belegt werden. Dafür gibt es keine gesetzlich festgelegte Ermittlungsmethode oder Regelung; die Firmen können entscheiden wie sie die Ermittlung handhaben.
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Je nach Absprache zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer.

Quellen:

PricewaterhouseCoopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries

28. Ungarn

Hebel	Status quo																																	
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Keine Obergrenze bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten eines Firmenfahrzeugs. - Lineare Abschreibung über 5 Jahre.⁴¹⁹ 																																	
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Keine Obergrenze für die Absetzbarkeit laufender Betriebskosten.⁴²⁰ 																																	
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Seit Februar 2009 wird zwischen dienstlicher und privater Nutzung von Firmenfahrzeugen nicht mehr unterschieden. Dennoch findet eine auf Pauschalwerten beruhende Ermittlung eines geldwerten Vorteils statt:⁴²¹ <table border="1"> <thead> <tr> <th>Kaufpreis in Mio Forint</th> <th>GW Vorteil im Kaufjahr und den 3 Jahren darauf in Tausend Forint</th> <th>GW Vorteil ab dem fünften Jahr in Tausend Forint</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>bis 0,5</td> <td>6</td> <td>3</td> </tr> <tr> <td>über 0,5 bis 1</td> <td>8</td> <td>4</td> </tr> <tr> <td>über 1 bis 2</td> <td>12</td> <td>6</td> </tr> <tr> <td>über 2 bis 3</td> <td>20</td> <td>10</td> </tr> <tr> <td>über 3 bis 4</td> <td>26</td> <td>13</td> </tr> <tr> <td>über 4 bis 5</td> <td>32</td> <td>16</td> </tr> <tr> <td>über 5 bis 8</td> <td>42</td> <td>21</td> </tr> <tr> <td>über 8 bis 10</td> <td>60</td> <td>30</td> </tr> <tr> <td>über 10 bis 15</td> <td>82</td> <td>41</td> </tr> <tr> <td>Über 15</td> <td>112</td> <td>56</td> </tr> </tbody> </table> <ul style="list-style-type: none"> - Das Unternehmen muss den gewährten Vorteil der Privatnutzung versteuern und nicht der Angestellte. 	Kaufpreis in Mio Forint	GW Vorteil im Kaufjahr und den 3 Jahren darauf in Tausend Forint	GW Vorteil ab dem fünften Jahr in Tausend Forint	bis 0,5	6	3	über 0,5 bis 1	8	4	über 1 bis 2	12	6	über 2 bis 3	20	10	über 3 bis 4	26	13	über 4 bis 5	32	16	über 5 bis 8	42	21	über 8 bis 10	60	30	über 10 bis 15	82	41	Über 15	112	56
Kaufpreis in Mio Forint	GW Vorteil im Kaufjahr und den 3 Jahren darauf in Tausend Forint	GW Vorteil ab dem fünften Jahr in Tausend Forint																																
bis 0,5	6	3																																
über 0,5 bis 1	8	4																																
über 1 bis 2	12	6																																
über 2 bis 3	20	10																																
über 3 bis 4	26	13																																
über 4 bis 5	32	16																																
über 5 bis 8	42	21																																
über 8 bis 10	60	30																																
über 10 bis 15	82	41																																
Über 15	112	56																																
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagenutzer an Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Nicht anwendbar. 																																	
5. Weitere Elemente	<ul style="list-style-type: none"> - Bis Februar 2009 basierte die monatlich auf Firmenfahrzeuge zu entrichtende Steuer auf Anschaffungspreis und Anschaffungsdatum. Nach der aktuellen Regelung sind die Fahrzeuge in vier Gruppen unterteilt (nach Motortypen und Hubraum).⁴²² Die Kfz-Steuer kann von der Firmenfahrzeugsteuer abgesetzt werden. 																																	

⁴¹⁹ Zsolt Tenczer, Senior tax manager, PricewaterhouseCoopers Hungary, 2009

⁴²⁰ Als Betriebskosten gelten: Treibstoff-, Reparatur-, Unterhaltungs- und Afa-kosten.

⁴²¹ http://www.accaglobal.com/pubs/students/acca/exams/f6/past_papers/hun/f6hun_2008_dec_q.pdf

⁴²² Die Steuer beträgt 7.000 Forint bei

- einem Hubraum von weniger als 1600 Kubikzylindern und
- bei Fahrzeugen mit Wankelmotor (Umlaufmotor) mit weniger als 1200 ccm.

Quellen:

Price Waterhouse Coopers, 2006: International Fleet Guide – Car Taxation in 25 Countries

Price Waterhouse Coopers, 2009: International Fleet Guide – Car Taxation in Eastern Europe

Und 15.000 Forint bei

- Fahrzeugen mit mehr als 1600 Kubikzylindern oder
- mindestens 1200 ccm.

29. USA

Hebel	Status quo
1. Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Es gibt keine gesetzlich definierte Obergrenze des Kaufpreises bei der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten. Allerdings gibt es eine Art Luxusobergrenze, welche die AfA auf \$10,960 (7.823,54 Euro) im ersten Jahr, \$4,800 im zweiten Jahr (3.426,36 Euro), \$2,850 im dritten Jahr (2.034,40 Euro), \$1,775 im vierten (1.267,04 Euro) und in allen darauf folgenden Jahren begrenzt (Werte von 2008). Somit können extrem teure Autos nur über einen langen Zeitraum hinweg vollständig abgesetzt werden.⁴²³ Die Obergrenzen gelten gleichzeitig für Absetzung von Kaufpreis und Betriebskosten. - In den Vereinigten Staaten gibt es verschiedene, jedoch drei Hauptformen der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten von Firmenfahrzeugen. Aufgrund der Vielzahl von nebeneinander bestehenden Regelungen und der zur Erläuterung notwendigen Tabellen und Fußnoten ist die Darstellung in dieser Tabelle ungeeignet. Die Regelungen der USA sind unten im Fließtext ausführlich dargestellt.
2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten	<ul style="list-style-type: none"> - Wird ein Fahrzeug dienstlich genutzt, können die dabei entstandenen Kosten üblicherweise abgesetzt werden. Dabei kann entweder die Pauschalmethode (standard mileage rate) oder die Methode aktueller Ausgaben verwendet werden. Bei Abweichungen von der rein dienstlichen Nutzung muss der dienstliche und der private Nutzungsanteil dokumentiert werden. - Aufgrund der zur Erläuterung notwendigen Tabellen und Fußnoten ist die Darstellung in dieser Tabelle ungeeignet. Die Regelungen der USA sind unten im Fließtext ausführlich dargestellt.
3. Versteuerung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung ist zu versteuern. Die Bestimmung der Höhe des geldwerten Vorteils der Pri-

⁴²³ Die AfA von PKW, LKW oder Bussen unterliegt folgenden Obergrenzen (unabhängig von der gewählten Abschreibungsform). Das Zulassungsjahr ist für die Wahl der Tabelle entscheidend. Diese Tabelle stammt von 2008.

Datum der Imbetriebnahme	1. Jahr	2. Jahr	3. Jahr	4. Jahr
2008	\$10,960 (7.823,54 €)	\$4,800 (3.426,36 €)	\$2,850 (2.034,40 €)	\$1,775 (1.267,04 €)
2007	3,060	4,900	2,850	1,775
2006	2,960	4,800	2,850	1,775
2005	2,960	4,700	2,850	1,675

	<p>vatnutzung obliegt dem Arbeitgeber.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Manche Formen von Transportmöglichkeiten, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zur Verfügung stellt sind nicht auf das zu versteuernde Einkommen anzurechnen.⁴²⁴
4. Behandlung von Kostenbeteiligungen der Dienstwagennutzer an Privatnutzung	<ul style="list-style-type: none"> - Je nach Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer.

Wichtige Besonderheiten der Regeln in den USA

Begrenzung des Kaufpreises bei Absetzbarkeit der Anschaffungskosten

- In den Vereinigten Staaten gibt es verschiedene, jedoch drei Hauptformen der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten von Firmenfahrzeugen. Zunächst ist die Absetzbarkeit nach **§ 179** für Fahrzeuge gegeben, die erstmals zugelassen wurden. Außerdem gibt es die Regelung einer „**Spezialabschreibung**“ und eine Regelung zur **Absetzung für Abnutzung**. Die Afa erlaubt die Absetzung über 5 Jahre.
- **Absetzung im Zulassungsjahr nach § 179:** Wenn man nicht die Pauschalmethode (siehe unter 2. Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten) nutzt um die im Zulassungsjahr dienstlich angefallenen Fahrzeugkosten zu ermitteln, kann man eine Absetzung nach § 179 fordern und damit eine nicht-lineare Abschreibungsmethode anwenden. Eine weitere Bedingung bei der Anwendung dieser Regel ist, dass das Fahrzeug zu mindestens 50% dienstlich genutzt wird. Dann kann der dienstliche Teil der Fahrzeugkosten nach § 179 abgesetzt werden.⁴²⁵ Ein Teil oder die gesamten dienstlichen Fahrzeugkosten können so als laufende Ausgaben im ersten Jahr abgesetzt werden.⁴²⁶ Für Besitztümer, Vermögen (Estates) und

⁴²⁴ Ausgenommen sind die Kosten für:

- Transport in Pendlerautobahnfahrzeugen, die für den Weg zwischen Wohn- und Arbeitsstätte genutzt werden,
- Fahrscheine für öffentliche oder private Verkehrsmittel,
- Parkplatzkosten in der Nähe der Arbeitsstätte

Vgl: http://www.usa-federal-state-company-tax.com/company_cars.asp

⁴²⁵ Beispiel: Ein Fahrzeug wurde im April 2008 für \$19,500 gekauft und zu 60% dienstlich genutzt. Die Summe auf welche die Regelung des § 179 angewendet werden kann beträgt \$11,700. Es gibt jedoch weitere Einschränkungen für die Nutzung von § 179. Siehe auch: Department of the Treasury, Internal Revenue Service, 2009: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p946.pdf>

⁴²⁶ Drei wichtige Einschränkungen:

- Zunächst gibt es eine „Dollar Limitation“ in § 179(b)(1). Sie legt fest, dass 2008 maximal \$250,000 von einem Steuerpflichtigen abgesetzt werden dürfen. 2007 waren es \$125,000 und nach 2010 wird die Grenze vermutlich wieder bei \$125,000 liegen.
- Außerdem müssen nach § 179(b)(1) Steuerzahler, welche 2008 mehr als \$800,000 für Güter ausgegeben haben, die erstmals in Verkehr gebracht wurden, den Mehrbetrag über, der über die \$800,000 hinausgeht von dem Betrag, der über § 179 hätte abgesetzt werden können abziehen. Wenn ein Steuerzahler z. B. \$850,000 für Güter, die erstmals in Verkehr gebracht wurden ausgegeben hat, so muss er von o. g. \$250,000 \$50,000 abziehen und kann nur \$200,000 absetzen.

Trusts kann § 179 nicht angewendet werden. Für 2008 galt bei der Anwendung von § 179 eine Obergrenze der Gesamtabsetzung von \$10,960. Sie gilt allerdings nur für ausschließlich dienstliche Nutzung. Bei Abweichungen von der rein dienstlichen Nutzung verringert sich dieser Wert.⁴²⁷

- Die „Spezialabschreibung“ im Zulassungsjahr: Im Zulassungsjahr kann für PKW, LKW und Busse eine Spezialabschreibung gewählt werden. Das ist eine zusätzliche Absetzung für Abnutzung von 50% des Abschreibungswertes, welche nach Anwendung von 179 genutzt werden kann. Die regelmäßige Afa unter MARCS (Modified Accelerated Cost Recovery System) kann jedoch erst danach vollzogen werden. Eine weitere Anwendungsbedingung für die Spezialabschreibung ist, dass das Fahrzeug zu mindestens 50% dienstlich genutzt wird. 2008 galt eine Obergrenze der Jährlichen Gesamtabsetzung von \$10,960.⁴²⁸
- Die **Absetzung für Abnutzung (Afa)**: Für die Ermittlung der Afa sind Fahrzeugkosten, Zulassungsdatum und eine Ermittlungsmethode zugrunde zu legen. Die unangepaßte Steuerbasis bildet die Grundlage für die Absetzung nach MARCS und ist dargestellt durch die Fahrzeugkosten. Die Basis erhöht sich durch sämtliche Verbesserungen, die am Fahrzeug vorgenommen und sie verringert sich durch jede vorherige Anwendung von § 179 oder der Spezialabschreibung. Üblicherweise wird eine der **MARCS-Methoden** (Modified Accelerated Cost Recovery System) für die Berechnung der Afa gewählt. Drei Methoden stehen zur Auswahl:

Mit der degressiven **200%-Methode** können die Fahrzeugkosten degressiv, ausgehend von 200% der Ursprungskosten über fünf Jahre hinweg abgesetzt werden. Die Berechnung erfolgt automatisch linear sobald dadurch ein höherer Absetzungsbetrag zustande kommt. Zweitens kann die **150%-Methode** gewählt werden, bei der ausgehend von einer Basis von 150% der Fahrzeugkosten fünf Jahre lang zunächst degressiv, später, sobald dadurch ein höherer Ab-

- Schließlich kann der abzusetzende Betrag über § 179 auch nicht das zu versteuernde Einkommen eines Steuerzahlers in einem Jahr überschreiten. Durch einen Verzicht auf eine Absetzung über § 179 in einem Jahr, kann der Anspruch ins Folgejahr übertragen werden.

Vgl.: Department of the Treasury, Internal Revenue Service, 2009: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p946.pdf>

⁴²⁷ Die die Afa von PKW, LKW oder Bussen unterliegt folgenden Obergrenzen (unabhängig von der gewählten Abschreibungsform). Das Zulassungsjahr ist für die Wahl der Tabelle entscheidend. Diese Tabelle stammt von 2008.

<u>Datum der Im-</u> <u>betriebnahme</u>	<u>1. Jahr</u>	<u>2. Jahr</u>	<u>3. Jahr</u>	<u>4. Jahr</u>
2008	\$10,960 (7.823,54 €)	\$4,800 (3.426,36 €)	\$2,850 (2.034,40 €)	\$1,775 (1.267,04 €)
2007	3,060	4,900	2,850	1,775
2006	2,960	4,800	2,850	1,775
2005	2,960	4,700	2,850	1,675

⁴²⁸ Beispiel: ein Neuwagen für \$20,500 wird ausschließlich dienstlich genutzt und wird als Besitz deklariert. Damit beträgt der zur Absetzungsberechnung einzusetzende Grundwert \$20,500. Der Besitzer verzichtet auf eine Anwendung von § 179, nimmt jedoch die Spezialabschreibung in Anspruch. Diese beträgt \$10,250 (\$20,500 x 50%).

Außerdem wählt er MARCS 200% mit degressiver Abschreibung und ermittelt für sich unter MARCS die reguläre Afa mit \$2,050 ((\$20,500 – \$10,250) x 20%). § 179, Spezialabschreibung und MARCS Abschreibung ergeben \$12,300 (\$10,250 + \$2,050). Die jährliche Afa ist jedoch im Beispieljahr 2008 auf \$10,960 begrenzt. Also kann das Fahrzeug \$10,960 über Abschreibungen absetzen.

setzungsbetrag zustande kommt erfolgt die Ermittlung der AfA automatisch linear. Drittens kann die „**Strait line**“-Methode gewählt werden, bei der ebenfalls eine fünfjährige Abschreibungsdauer gilt.⁴²⁹

- Eine **Ausnahme, bei der man seine Fahrzeugkosten nicht anhand der MARC Regelungen absetzen kann** tritt ein, wenn man im ersten Jahr zur Absetzung der Betriebskosten die Pauschalmethode gewählt hat und im darauf folgenden Jahr zur Methode aktueller Ausgaben gewechselt hat. In diesem Fall muss der Wert des Fahrzeugs mit der Strait line-Methode über die Dauer seines „geschätzten nützlichen Daseins“ abgeschrieben werden. Die Absetzungsbasis muss dabei um den Betrag für jede Meile verringert werden, für die zuvor über die Pauschalmethode Kosten abgesetzt wurden. Dieser Betrag hängt vom Zeitraum ab, in dem die Pauschalmethode genutzt wurde.⁴³⁰

⁴²⁹ 2008 MACRS Depreciation Chart

<u>Datum der Imbetriebnahme</u>	<u>200% Degressive Abschreibung</u>	<u>150% Degressive Abschreibung</u>	<u>Lineare Abschreibung</u>
Okt. – Dez. 2008	5.0 %	3.75 %	2.5 %
Jan. – Sept. 2008	20.0 %	15.0 %	10.0 %
Okt. – Dez. 2007	38.0 %	28.88 %	20.0 %
Jan. – Sept. 2007	32.0 %	25.5 %	20.0 %
Okt. – Dez. 2006	22.8 %	20.21 %	20.0 %
Jan. – Sept. 2006	19.2 %	17.85 %	20.0 %
Okt. – Dez. 2005	13.68 %	16.4 %	20.0 %
Jan. – Sept. 2005	11.52 %	16.66 %	20.0 %
Okt. – Dez. 2004	10.94 %	16.41 %	20.0 %
Jan. – Sept. 2004	11.52 %	16.66 %	20.0 %
Okt. – Dez. 2003	9.58 %	14.35 %	17.5 %
Jan. – Sept. 2003	5.76 %	8.33 %	10.0 %

Beispiel: Ein gebrauchter Truck wird im Februar 2007 für den ausschließlichen Dienstgebrauch erworben. Der Kaufpreis beträgt \$9,200. Der Besitzer hat keine Abschreibung nach § 179 geltend gemacht, der Truck erfüllt nicht die Voraussetzungen zur Nutzung der Spezialabschreibung und der Besitzer wählt die 200%-MARCS-Methode um in den ersten Jahren größere Abschreibungen absetzen zu können.

Der Fahrzeugbesitzer hat aus dem 2007 MACRS Depreciation Chart den entsprechenden Prozentsatz entnommen und multipliziert ihn mit der Steuerbasis (dienstliche Fahrzeugkosten). Damit kann er 2007 20% von \$9,200, also \$1,840 absetzen.

2008 wurde das Fahrzeug dann auch privat genutzt. Die Daten des Besitzers zeigen, dass der Dienstgebrauch in 2008 einen Anteil von 90% hatte. Er wählt aus dem 2008 MACRS Depreciation Chart in der Spalte der 200%-Methode die 32% und multipliziert das mit der Steuerbasis \$8,280 (\$9,200 Kosten × 90% Dienstgebrauch). Er kommt auf \$2,650 AfA in 2008.

⁴³⁰

<u>Jahr(e)</u>	<u>Abschreibungssatz pro Meile</u>
2008	\$.21
2007	\$.19
2005-2006	\$.17
2003-2004	\$.16

Begrenzung der Absetzbarkeit der Betriebskosten

- Die **Pauschalmethode** erlaubt es bestimmte Beträge pro dienstlich gefahrener Meile als Betriebskosten abzusetzen (Werte für das Jahr 2008):
 - 50½ \$ cents pro Meile für 1. Januar bis 30. Juni 2008, und
 - 58½ \$ cents pro Meile für 1. July bis 31. December 2008. 431
- Bei der Nutzung der Pauschalmethode, dürfen die aktuellen Kosten für dieses Jahr nicht extra abgesetzt werden. AfA, Leasingraten, Unterhaltungs- und Reparaturkosten, Treibstoff und Steuern auf Treibstoff, Öl, Versicherungskosten und Registrierungsgebühren können also nicht extra abgesetzt werden.

Die Pauschalmethode kann unabhängig davon genutzt werden, ob **der Dienstwagennutzer einen** Teil der Fahrzeugkosten zurückerstattet und unabhängig von der Höhe einer solchen Zahlung. Die Pauschalmethode kann nicht angewendet werden, wenn es sich um einen Leihwagen handelt, wenn der Fahrzeugbesitzer fünf oder mehr Fahrzeuge gleichzeitig nutzt, wenn er eine Absetzung nach § 179 gefordert hat oder eine der nicht-linearen Abschreibungsmethoden nutzt.
- Bei der **Methode aktueller Kosten** können die dienstlich angefallenen Kosten des Fahrzeugs abgesetzt werden.
- Wenn der Kaufpreis des Fahrzeugs, das dienstlich genutzt wird, vollständig abgesetzt ist, können die Betriebskosten weiterhin abgesetzt werden.
- Die Absetzung der Betriebskosten unterliegt o. g. Obergrenzen für die jährliche Absetzung. Die Obergrenzen gelten gleichzeitig für Absetzung von Kaufpreis und Betriebskosten.

Quellen:

McClain, Bruce W. (2009): An examination of the environmental impact of key U.S. transportation related tax provisions

United States Internal Revenue Code § 179, URL:

<http://www.law.cornell.edu/uscode/26/179.html>

USA, Department of Treasury , Internal Revenue Service (2008): Publication 463, Cat. No. 11081L: Travel, Entertainment, Gift, and Car Expenses For use in preparing 2008 Returns, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p463.pdf>

USA, Department of the Treasury, Internal Revenue Service, 2009: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p535.pdf>

USA, Department of Treasury , Internal Revenue Service: Publication 17 (2008), Your Federal Income Tax, <http://www.irs.gov/publications/p17/index.html>

USA, Department of the Treasury, Internal Revenue Service (2009):

<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p946.pdf>

⁴³¹ USA, Department of the Treasury, Internal Revenue Service, 2009: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p535.pdf>

Literaturverzeichnis

- Becker-Wenzel, Anke / Büttner, Andrea / Stoll, Ulrich, 2008, Beitrag: Dreckschleuder Dienstwagen – Umweltverschmutzung mit Steuergeldern, Manuskript, Frontal 21-Sendung vom 13. Mai 2008, online: <http://frontal21.zdf.de/ZDFde/download/0,6753,7004225,00.pdf> [Stand: 05.02.2009]
- CDU, CSU und FDP, 2009, Wachstum. Bildung. Zusammenhalt. Der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP, 17. Legislaturperiode, online: <http://www.cdu.de/doc/pdfc/091026-koalitionsvertrag-cducsu-fdp.pdf> [Stand: 04.03.2010]
- Deutscher Bundestag, 2008, Besteuerung von Dienstwagen CO2-effizient ausrichten und Privilegien abbauen, Antrag, 16. Wahlperiode, Drucksache 16/10978, 14.11.2008, Berlin, online: <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/109/1610978.pdf> [Stand: 05.02.2009]
- Dienstwagenmanagement, Ratgeber, Hrsg. F.A.Z.-Institut für Management-, AMrkt- und Medieninfomationen GmbH, VR-Leasing AG, Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Dataforce GmbH, Frankfurt am Main, 2008.
- DUH, 2010, Deutsche Umwelthilfe warnt Regierung vor neuen Steuermilliarden für die Autoindustrie, Pressemitteilung vom 04.03.2010, Berlin, online: [http://www.duh.de/pressemitteilung.html?&tx_ttnews\[tt_news\]=2214](http://www.duh.de/pressemitteilung.html?&tx_ttnews[tt_news]=2214) [Stand: 29.07.2010]
- FÖS/Greenpeace (Görres, Anselm / Meyer, Bettina) 2008, Firmen- und Dienstwagenbesteuerung modernisieren: Für Klimaschutz und Gerechtigkeit. Der Status quo der Dienstwagensteuer ist sozial und ökologisch unhaltbar, Kurzgutachten des FÖS für Greenpeace, Fassung 2.0, 5. September 2008, München.
- Fuhrpark, 2008, Dienstwagenbesteuerung wieder im Fokus. SPD prüft höhere Steuern zugunsten der Pendlerpauschale, online: <http://www.fuhrpark.de/news/newsartikel/dienstwagenbesteuerung-wieder-im-fokus.html> [Stand: 05.02.2009]
- Gutiérrez-i-Puigarnau, Eva und Jos van Ommen, 2008, Welfare Effects of Distortionary Fringe Benefits Taxation: The Case of Employer-Provided Cars, VU University, Amsterdam.
- Handelsblatt, 2005, Neue Dienstwagen-Vorschriften bremsen Automarkt, 18.12.2005, online: <http://www.handelsblatt.com/technologie/news/neue-dienstwagen-vorschriften-bremsen-automarkt;1006490> [Stand: 05.02.2009]
- Herz, Carsten, 2003, Neue Modelle sollen für Schwung sorgen. Autoindustrie sieht Trendwende bei Dienstwagen, in: Handelsblatt, 17.06.2003, online: <http://www.handelsblatt.com/archiv/autoindustrie-sieht-trendwende-bei-dienstwagen;637217> [Stand: 05.02.2009]
- Homburg, Stefan, Allgemeine Steuerlehre, 4.Auflage, Vahlen, München.
- iwd – Informationsdienst des Instituts der deutschen Wirtschaft, 2003, Dienstwagenbesteuerung. Jobs bleiben auf der Strecke, 1/2003, S. 2, online: http://www.iwkoeln.de/Portals/0/PDF/iwd03_03.pdf [Stand: 05.02.2009]

- KBA – Kraftfahrt-Bundesamt, 2007, Statistische Mitteilungen, Fahrzeugzulassungen, Bestand, Halter, am 1. Januar 2007, Flensburg, online:
http://www.kbashop.de/wcsstore/KBA/Attachment/Kostenlose_Produnkte/b_halter_2007.pdf
[Stand: 05.02.2009]
- KBA – Kraftfahrt-Bundesamt, 2008a, Fahrzeugzulassungen, Außerbetriebsetzungen im Jahresverlauf seit 1970, Jahr 2007, Flensburg, online:
http://www.kbashop.de/wcsstore/KBA/Attachment/Kostenlose_Produnkte/a_sonstiges_2007.pdf
[Stand: 05.02.2009]
- KBA – Kraftfahrt-Bundesamt, 2008b, Fahrzeugzulassungen, Besitzumschreibungen, Alter der Fahrzeuge, Jahr 2007, Flensburg, online:
http://www.kbashop.de/wcsstore/KBA/Attachment/Kostenlose_Produnkte/u_alter_fahrzeuge_2007.pdf [Stand: 05.02.2009]
- KBA – Kraftfahrt-Bundesamt, 2008c, Fahrzeugzulassungen, Bestand, Halter, 1. Januar 2008, Flensburg, online:
http://www.kbashop.de/wcsstore/KBA/Attachment/Kostenlose_Produnkte/b_halter_2008.pdf
[Stand: 05.02.2009]
- KBA – Kraftfahrt-Bundesamt, 2008d, Fahrzeugzulassungen, Neuzulassungen, Halter, Jahr 2007, Flensburg, online:
http://www.kbashop.de/wcsstore/KBA/Attachment/Kostenlose_Produnkte/n_halter_2007.pdf
[Stand: 05.02.2009]
- KBA – Kraftfahrt-Bundesamt, 2008e, Kurzzulassungen 2007, online:
http://www.kba.de/cln_005/nn_191118/DE/Statistik/Fahrzeuge/Neuzulassungen/Kurzzulassungen/2007__n_kurz__marken__k1__tabelle.html [Stand: 05.02.2009]
- KBA – Kraftfahrt-Bundesamt, 2009a, Fahrzeugzulassungen, Bestand Halter, 1. Januar 2009, Statistische Mitteilungen, Flensburg.
- KBA – Kraftfahrt-Bundesamt, 2009b, Fahrzeugzulassungen, Neuzulassungen nach Halter, Statistische Mitteilungen, Flensburg
- Klüpen-Neusel, Claudia, Steuerliche Behandlung der Dienst- und Geschäftswagen, Deubner, Köln, 2007.
- Naess-Schmidt, Sigurd und Marcin Winiarczyk, 2010, Company car taxation. Subsidies, welfare and environment, Copenhagen Economics, European Commission Taxud Taxation Papers, Working Paper No. 22, Luxemburg.
- Schallaböck, Karl-Otto, 2007, Dienstwagen – ein kritisches Kapitel der Pkw-Entwicklung, in: Wuppertal Bulletin, Jg. 10/2007, Nr. 1, S. 27-29
- Statistisches Bundesamt, 2007, Bestände, Käufe sowie Aus- und Einfuhren von Personenkraftwagen 2006, Kurznachrichten, Wirtschaft und Statistik 4/2007, online:
- Statistisches Bundesamt, 2009, Ein- und Ausfuhr (Außenhandel): Deutschland, Monate, Warenverzeichnis Außenhandelsstatistik (8-Steller), 2007, GENESIS- Tabelle [Stand: 03.02.2009]
- Steueränderungsgesetz 2007

- SWR – Südwestdeutscher Rundfunk, 2008, Dienstwagen. Privileg auf Kosten der Steuerzahler, 24.05.2008, online: <http://www.swr.de/rasthaus/geld/-/id=2896628/nid=2896628/did=3532708/grj852/index.html> [Stand: 05.02.2009]
- TAZ – Die Tageszeitung, 2008, Steuerprivileg für Dienstwagen, Heiligschtes Blechle, 15.07.2008, online: <http://www.taz.de/nc/1/zukunft/wirtschaft/artikel/1/heiligschtes-blechle&src=PR> [Stand: 05.02.2009]
- T-Online, 2008, Neuwagenpreise in Deutschland auf Rekordniveau, 06.01.2008, online: <http://wirtschaft.t-online.de/c/13/87/74/04/13877404.html> [Stand: 05.02.2008]
- UBA – Umweltbundesamt, 2005, Kohlendioxid-Emissionen Verkehr, 1995-2005, online: www.umweltbundesamt.de/uba-info-presse/hintergrund/CO2-emissionen-strassenverkehr.pdf [Stand: 05.02.2009]
- UBA – Umweltbundesamt, 2009, Daten zum Verkehr, Dessau.
- VCD – Verkehrsclub Deutschland, 2008, CO2- basierte Dienstwagenbesteuerung, Hintergrundpapier
- VDA – Verband der Automobilindustrie, 2008, Auto Jahresbericht 2008, Frankfurt am Main.
- VR-Leasing AG / Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft / Dataforce GmbH / F.A.Z.-Institut für Management-, Markt- und Medieninformationen GmbH, 2008, Ratgeber Dienstwagenmanagement 2008, Frankfurt a. M.
- Welt online, 2008, Verkehr als CO2- Quelle, 23.03.2008, online: http://www.welt.de/wams_print/article1828854/Verkehr_als_CO2_Quelle.html [Stand: 05.02.2009]
- Werheim, Michael, Einkommensteuer und Steuerwirkungslehre, Gabler, Wiesbaden, 2004.

Bisher erschienene FiFo-Berichte

Nr. 1	Gemeindefinanzreform – Hintergründe, Defizite, Alternativen von Clemens Fuest und Michael Thöne	März 2005
Nr. 2	Wachstums- und nachhaltigkeitswirksame öffentliche Ausgaben (WNA) von Michael Thöne	März 2005
Nr. 3	Naturschutz im Finanzausgleich – Erweiterung des naturschutzpolitischen Instrumentariums um finanzielle Anreize für Gebietskörperschaften von Angelika Perner und Michael Thöne	Mai 2005
Nr. 4	Subventionen und staatliche Beihilfen in Deutschland von Michael Thöne	Juli 2005
Nr. 5	Aufkommens-, Beschäftigungs- und Wachstumswirkungen einer Steuerreform nach dem Vorschlag von Mitschke von Clemens Fuest, Andreas Peichl und Thilo Schaefer	Dezember 2005
Nr. 6	Wechselwirkungen eines Zuschlagsmodells mit dem kommunalen Finanzausgleich von Sven Heilmann	April 2006
Nr. 7	Wachstumswirksamkeit von Verkehrsinvestitionen in Deutschland von Roman Bertenrath, Michael Thöne und Christoph Walther	Mai 2006
Nr. 8	Aufkommens-, Beschäftigungs- und Wachstumswirkungen einer Reform des Steuer- und Transfersystems nach dem Bürgergeld-Vorschlag von Joachim Mitschke von Clemens Fuest, Sven Heilmann, Andreas Peichl, Thilo Schaefer und Christian Bergs	September 2006
Nr. 9	Entwicklung der Treibhausgasemissionen in Luxemburg von Mercedes de Miguel Cabeza	Dezember 2006
Nr. 10	Ertragsabhängige und ertragsunabhängige Steuern von Clemens Fuest und Michael Thöne	Juli 2008
Nr. 11	Direktvermarktung von Windstrom - Folgen für die Förderung erneuerbarer Energien von Stephan Dobroschke :	Februar 2010
Nr. 12	Qualität der öffentlichen Finanzen - Anwendung des Ansatzes der EU-Kommission auf Deutschland von Michael Thöne und Stephan Dobroschke:	März 2010
Nr. 13	Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland von Laura Diekmann, Eva Gerhards, Stefan Klinski, Bettina Meyer, Se- bastian Schmidt und Michael Thöne	Mai 2011