

## Memorandum

An: European Federation for Transport & Environment AISBL,  
Friederike Piper

Von: Dr. Jörg Kahler, Dr. Jan Hennig,  
Jörg Wünschel, Johannes Wohlstein

Betreff: **Rechtsprüfung klimapolitischer Instrumente im Verkehrssektor**

Aktenzeichen: 2JK0626-21

Datum: 15. Oktober 2021

### BERLIN

Mohrenstraße 42  
10117 Berlin  
T +49 30 203907-0  
F +49 30 203907-44  
berlin@gsk.de

### FRANKFURT/M.

Taunusanlage 21  
60325 Frankfurt am Main  
T +49 69 710003-0  
F +49 69 710003-144  
frankfurt@gsk.de

### HAMBURG

Neuer Wall 69  
20354 Hamburg  
T +49 40 369703-0  
F +49 40 369703-44  
hamburg@gsk.de

### HEIDELBERG

Mittermaierstraße 31  
69115 Heidelberg  
T +49 6221 4566-0  
F +49 6221 4566-44  
heidelberg@gsk.de

### MÜNCHEN

Karl-Scharnagl-Ring 8  
80539 München  
T +49 89 288174-0  
F +49 89 288174-44  
muenchen@gsk.de

### LUXEMBURG

GSK Stockmann SA  
44, Avenue John F. Kennedy  
L-1855 Luxembourg  
T +352 271802-00  
F +352 271802-11  
luxembourg@gsk-lux.com

### Verzeichnis der Partner unter [gsk.de](http://gsk.de)

### GSK STOCKMANN

Rechtsanwälte  
Steuerberater Partner-  
schaftsgesellschaft mbB  
Sitz München,  
Amtsgericht München  
Partnerschaftsregister 533

### GSK.DE

## Inhalt

<b>A.</b>	<b>Sachverhalt und Untersuchungsgegenstand.....</b>	<b>3</b>
<b>B.</b>	<b>Wesentliche Ergebnisse / Fact-Sheet .....</b>	<b>5</b>
I.	Reduzierung der Abschreibungsmöglichkeiten von ICEs und PHEVs .....	5
II.	Anhebung der 1 %-Regelung für ICEs und PHEVs.....	6
<b>C.</b>	<b>Rechtliche Würdigung .....</b>	<b>7</b>
I.	Steuerrechtlicher Status Quo .....	7
1.	Steuervorteile für den Arbeitgeber / ein Unternehmen .....	7
a)	Gesetzlicher Regelungsstand (§ 7 Abs. 1 Satz 1 und 2 EstG) .	7
b)	Entstehungsgeschichte / Gesetzesbegründung.....	7
c)	Anwendungsbereich .....	8
d)	Auslegung durch die Finanzverwaltung und die steuerrechtliche Fachliteratur .....	9
e)	Beispiel .....	9
f)	Sonderregelung für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahräder (§ 7c EstG) .....	9
2.	Einkommensteuerrechtliche Vorteile bei privat genutzten Firmenwagen .....	10
a)	Gesetzlicher Regelungsstand (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EstG) .	10
b)	Entstehungsgeschichte / Gesetzesbegründung.....	13



c)	Anwendungsbereich .....	15
d)	Auslegung durch die Finanzverwaltung und die steuerrechtliche Fachliteratur .....	16
i)	Darlegung der betrieblichen Nutzung .....	16
ii)	Wirtschaftliches Eigentum.....	16
iii)	Elektrofahrzeuge und PHEV (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Hs. 2 EstG).....	17
e)	Beispiel .....	17
f)	Fahrtenbuchmethode.....	18
II.	(Finanz-)Verfassungsrechtliche Möglichkeiten zur steuerrechtlichen Benachteiligung von ICEs und PHEVs und zur steuerrechtlichen Bevorzugung von Elektrofahrzeugen.....	18
1.	Grundsätze des Finanzverfassungsrechts / verfassungsrechtliche Leitlinien.....	18
a)	Keine zwingende verfassungsrechtliche steuerrechtliche Struktur- und Gestaltungsvorgabe .....	18
b)	Schranken .....	19
i)	Grundrechte .....	19
ii)	Rechtsstaatsprinzip / Vertrauensschutz .....	19
c)	Insbesondere: Art. 3 Abs. 1 GG als steuerrechtlicher Gestaltungskorridor .....	20
i)	Art. 3 Abs. 1 GG als grundlegendes Gleichbehandlungsgebot .....	20
ii)	Unbedingte Notwendigkeit der „folgerichtigen“ Ausformung der gesetzgeberischen Strukturentscheidung .....	21
2.	Finanzverfassungsrechtliche Umsetzbarkeit der Vorschläge 1 und 2 .....	25
a)	Vorschlag 1: Reform der Abschreibungsmöglichkeiten von ICEs und PHEVs.....	25
i)	Grundsätzlich finanzverfassungsrechtliche Zulässigkeit der Änderung der Abschreibungsmöglichkeit.....	25
ii)	Steigendes Rechtsfertigungsbedürfnis der Absenkung der Abschreibungsmöglichkeit .....	26
b)	Vorschlag 2: Reform der 1 %-Regelung .....	28
i)	Begründung und Hintergrund der 1 % Regelung.....	29
ii)	Einschlägige Rechtsprechung .....	30



iii)	Begründung und Hintergrund des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Hs. 2 EStG (Förderung der E-Mobilität).....	31
iv)	Änderungsmöglichkeiten.....	31

## A. Sachverhalt und Untersuchungsgegenstand

Wir wurden von der European Federation for Transport & Environment AISBL (nachfolgend „T&E“), mit der Erstellung eines Rechtsgutachtens zur Untersuchung klimapolitischer Instrumente im Verkehrssektor beauftragt (nachfolgend „Memorandum“). Im Hinblick auf die zu erwartenden Gesetzesinitiativen der neuen Bundesregierung entwickelt T&E eine Roadmap mit konkreten politischen Handlungsempfehlungen zur klimaeffizienten Behandlung der Steuerprivilegien für Firmenwagen mit Verbrennungsmotor (nachfolgend „ICE“) und Plug-in-Hybriden (nachfolgend „PHEV“). Durch die Verabschiedung dieser Maßnahmen könnte die nächste Bundesregierung nach den Vorstellungen von T&E die Elektrifizierung des Straßenverkehrs beschleunigen und die Emissionen dieses Sektors drastisch mindern. Anhand einer rechtlichen Analyse soll überprüft werden, ob die nachfolgend aufgeführten Vorschläge von T&E vereinbar mit deutschem (Steuer-)Recht sind.

Ausschließlich folgende Maßnahmen sollen dazu auf ihre steuerliche Umsatzbarkeit hin untersucht werden, wobei die Maßnahmen in zwei Kategorien unterteilt sind:

- Steuervorteile für den Arbeitgeber / ein Unternehmen: Möglichkeit zur Abschreibung des Fahrzeugs
- Steuervorteile für Mitarbeiter mit privat genutzten Firmenwagen: 1 %-Regelung / Besteuerung des geldwerten Vorteils für privat genutzte Dienstwagen.

Anderweitige steuerliche Regelungen im Zusammenhang mit Fahrzeugen sind nicht Prüfungsgegenstand. Der Untersuchungsgegenstand des Memorandums ist zudem auf Unternehmen zugelassene Personenkraftwagen und andere gewerblich zugelassene Pkw beschränkt. Eine Unterscheidung danach, ob die Fahrzeuge von Selbstständigen, dem öffentlichen Sektor oder von einem Unternehmen gekauft und zugelassen wurden, erfolgt nicht.

Bei den auf die Umsetzbarkeit hin zu prüfenden Vorschlägen von T&E geht es einerseits darum, ICEs und PHEVs gegenüber reinen Elektrofahrzeugen zu benachteiligen. Andererseits sollen reine Elektrofahrzeuge gegenüber ICEs und PHEVs (steuer-)rechtlich zusätzlich bevorzugt werden.



Die T&E hat die Überprüfung ausschließlich folgender Vorschläge beauftragt:

**Vorschlag 1:** Beendigung der Möglichkeit für Unternehmen die Anschaffungskosten von neuen ICEs und neuen PHEVs abzuschreiben. Insoweit soll eine schrittweise Einführung je nach Kalenderjahr der Anschaffung vorgesehen werden:

- für ICEs z.B. 80 % im Jahr 2023, 60 % im Jahr 2024, 40 % im Jahr 2025, 20 % im Jahr 2026, 0 % ab 2027, wobei sich die Prozentangaben auf die Gesamtanschaffungskosten beziehen;
- für PHEVs z.B. 90 % im Jahr 2023, 80 % im Jahr 2024, 60 % im Jahr 2025, 40 % im Jahr 2026, 20 % im Jahr 2027, 0 % ab 2028, wobei sich die Prozentangaben auf die Gesamtanschaffungskosten beziehen.

**Vorschlag 2:** Änderung der Bemessungsgrundlage für die Berechnung des geldwerten Vorteils (d. h. 1 %-Regelung) gemäß den CO<sub>2</sub>-Emissionen (oder anderen Faktoren) von privat genutzten Firmenwagen für ICEs und PHEVs. Dabei soll unterschieden werden zwischen

- Neuwagen; und
- Bestandsfahrzeugen.

Die Ergebnisse unserer verfassungsrechtlichen Prüfung dieser Vorschläge sind in diesem Memorandum zusammengefasst.



## **B. Wesentliche Ergebnisse / Fact-Sheet**

### **I. Reduzierung der Abschreibungsmöglichkeiten von ICEs und PHEVs**

1. Eine sukzessive Reduzierung der Abschreibungsmöglichkeiten von ICEs und PHEVs wäre eine Ungleichbehandlung innerhalb der Vergleichsgruppe der Kraftfahrzeuge und zugleich eine Abweichung vom objektiven Nettoprinzip. Als solche ist sie rechtfertigungsbedürftig.
2. Zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung können die mit der Differenzierung verfolgten umwelt- und klimaschutzpolitischen Ziele dienen.
3. Da die Reduzierung der Abschreibungsmöglichkeit zugleich auch eine Abweichung vom objektiven Nettoprinzip ist, ist sie in stärkerem Maße rechtfertigungsbedürftig als dies eine rein subventionierende Schaffung von Sonderabschreibungsmöglichkeiten für reine Elektrofahrzeuge wäre (letztere könnten jedoch Beihilfen im Sinne des Unionsrechts sein).
4. Gemäß der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu sog. Lenkungssteuern muss das steuerliche Instrument – hier die Schlechterstellung von ICEs und PHEVs bei der steuerlichen Abschreibung – stets tatsächlich tauglich sein, diese Lenkungswirkung zu erreichen.
5. Hier wäre die Prognose des Gesetzgebers, dass eine Schlechterstellung von ICEs und PHEVs bei der steuerlichen Abschreibung Unternehmen dazu bewegt, ihre Unternehmensflotten in größerem Umfang mit reinen Elektrofahrzeugen auszustatten, aus unserer Sicht nicht zu beanstanden. Das gewählte Mittel erscheint grundsätzlich geeignet, also tauglich, das verfolgte Lenkungsziel zu erreichen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Rechtsprechung dem Gesetzgeber bei der Auswahl der Lenkungszwecke und der eingesetzten Mittel bzw. der Umsetzung einen tendenziell weiten Einschätzungs- und Prognosespielraum zubilligt.
6. Allerdings ist die Lenkungswirkung umso geringer, je weiter die Abschreibungsmöglichkeiten bereits reduziert sind. Eine Reduzierung auf z.B. 50 % erscheint uns ohne weiteres als zu rechtfertigen, sofern ausreichend reine Elektrofahrzeuge am Markt verfügbar sind, um den zu erwartenden Bedarf zu decken. Jedoch würden die verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsanforderungen an eine noch weitergehende Reduzierung auf z.B. 20 % oder Null immer höher. Der Gesetzgeber müsste dem Maß der Differenzierung zwischen ICEs und PHEVs sowie reinen Elektrofahrzeugen die konkret erreichbaren zusätzlichen Vorteile für Umwelt- und Klimaschutz gegenüberstellen. Mit Blick auf das hohe Gewicht, das das Bundesverfassungsgericht in seiner jüngsten Rechtsprechung dem Klimaschutz beigemessen hat, halten wir es jedoch für gut vertretbar, dass bereits geringe zusätzliche Effekte für den Klimaschutz weitergehende Schlechterstellungen von ICEs und PHEVs rechtfertigen können.
7. Lenkungswirkungen können jedoch dort nicht erreicht werden, wo reine Elektrofahrzeuge keine praktisch mögliche Option für Unternehmen sind, sei es aufgrund der Besonderheiten des



Einsatzfeldes der Kfz in einzelnen Unternehmen (z.B. Außendienst im ländlichen Raum mit unzureichender Ladeinfrastruktur), sei es aufgrund mangelnder Verfügbarkeit von reinen Elektrofahrzeugen am Markt. In diesen Fällen sind zudem alternativlos gestellte Unternehmen besonders hart betroffen. Dem ist im Gesetz durch Härtefallregelungen Rechnung zu tragen.

## II. Anhebung der 1 %-Regelung für ICEs und PHEVs

1. Anknüpfungspunkt der 1 %-Regelung im Einkommensteuerrecht ist der private Nutzungsvorteil. Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass die Regelung zwar stark typisiert und pauschaliert, aber nicht willkürlich und im Ergebnis sachgerecht ist.
2. In der Literatur ist umstritten, ob die Regelung verfassungsgemäß ist. Derzeit ist zu Einzelheiten der Regelung eine Verfassungsbeschwerde beim Bundesverfassungsgericht anhängig.
3. Eine Anhebung der 1 % Schwelle in einem Maße, das den statistisch vorhandenen Nutzungsvorteil überschritte, wäre verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigen. Denn es würde – vereinfacht gesprochen – ein Vorteil besteuert, der dem Privaten tatsächlich nicht zufließt.
4. Um eine Anhebung der Schwelle für ICEs und PHEVs über 1 % hinaus zu rechtfertigen, müsste der Gesetzgeber daher den statistischen Nachweis führen können, dass ein derartiger (größerer) privater Vorteil besteht. Ob dies statistisch möglich ist, ist keine Rechts-, sondern eine Sachfrage, die u.a. vom durchschnittlichen Nutzungsverhalten von Kfz abhängt. Die 1 %-Regelung beruht auf einer Pauschalierung in den frühen 1980er Jahren und ihr liegt die Annahme eines privaten Nutzungsanteils von 20 bis 25 % zugrunde. Dies ist mit der heutigen Situation abzugleichen.
5. Zudem müsste der Gesetzgeber dartun können, dass die steuerliche Schlechterstellung von ICEs und PHEVs zulasten privater Nutzer einen signifikanten Einfluss auf die Anschaffungsentscheidung von Unternehmen hat, die durch eine derartige Neuregelung nur mittelbar betroffen würden. Mit Blick auf die großen Bemühungen um Arbeitgeberattraktivität sollte dies darstellbar sein.
6. Ein denkbarer Ausweg aus den skizzierten verfassungsrechtlichen Schwierigkeiten der Pauschalierung könnte die Erhebung einer Sondersteuer auf die private Nutzung von Dienstwagen mit Verbrennungsmotor sein. Hierbei stellte sich zumindest das Problem der Systemgerechtigkeit innerhalb der Einkommensteuer nicht. Eine derartige Sondersteuer verfassungsrechtlich zu bewerten und zu strukturieren ist nicht Gegenstand dieses Memorandums.
7. Eine weitere denkbare Alternative wäre die noch weitergehende Privilegierung von reinen Elektrofahrzeugen durch eine Absenkung der 1 %-Regelung. Hierdurch würde das Problem umgangen, dass es ohne entsprechenden statistischen Nachweis an einem besteuertungsfähigen Nutzungsvorteil fehlt. Der Nachweis des mittelbaren Einflusses auf die Anschaffungsentscheidungen von Unternehmen wäre jedoch zu erbringen und die Ausgestaltung verfassungs- und europarechtlich zu prüfen.



## C. Rechtliche Würdigung

### I. Steuerrechtlicher Status Quo

#### 1. Steuervorteile für den Arbeitgeber / ein Unternehmen

Auftragsgemäß beschränkt sich dieser Abschnitt auf die Möglichkeit zur Abschreibung des Fahrzeugs.

##### a) Gesetzlicher Regelungsstand (§ 7 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG)

Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG (Absetzung für Abnutzung ["AfA"]) wird für die Abschreibung von beweglichen Wirtschaftsgütern geregelt:<sup>1</sup>

*„Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, ist jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen). Die Absetzung bemisst sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts.“*

Wenn sich also die Verwendung des Wirtschaftsguts erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, sind die Anschaffungskosten/Herstellungskosten auf den Verwendungszeitraum (die sog. „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“) zu verteilen.

##### b) Entstehungsgeschichte / Gesetzesbegründung

§ 7 EStG in seiner mit der heutigen vergleichbaren Fassung sei mit dem EStG 1934 (RGBl. 1934, 1005) eingefügt worden.<sup>2</sup> § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG in seiner heutigen Fassung wurde, soweit ersichtlich, im Wesentlichen im Jahr 1958 gefasst.<sup>3</sup> In der Gesetzesbegründung wird

---

<sup>1</sup> Die Leistungs-AfA nach § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG sowie die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG (nur bei Anschaffung/Herstellung in den Kalenderjahren 2020 und 2021) werden hier ausgeklammert.

<sup>2</sup> Graw, in: BeckOK, EStG, 10. Ed. (Stand: 01.06.2021), § 7 Rn. 7.

<sup>3</sup> Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts vom 18.07.1958, BGBl. I 1958, 473.

die – für Zwecke dieses Gutachtens maßgebliche – lineare AfA jedoch nur erwähnt, ohne auf einen verfassungsrechtlichen Hintergrund einzugehen.<sup>4</sup>

### c) Anwendungsbereich

Die AfA-Befugnis ist von zwei Grundvoraussetzungen abhängig: Der Steuerpflichtige muss den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllen („zur Erzielung von Einkünften“) und die Anschaffungskosten/Herstellungskosten müssen von ihm getragen worden oder ihm zumindest steuerlich zuzurechnen sein.<sup>5</sup> Die AfA endet spätestens mit dem Verbrauch der Bemessungsgrundlage (AfA-Volumen).<sup>6</sup> Nach dem ausdrücklichen Wortlaut der Vorschrift sind die Bemessungsgrundlage die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten. Bei der „regulären“ linearen AfA existiert eine Unterscheidung zwischen Firmenwagen mit Verbrennungsmotor, Elektrofahrzeugen und Hybridelektrofahrzeugen grundsätzlich nicht. Es handelt sich in diesen Fällen jeweils um bewegliche Wirtschaftsgüter im steuerlichen Sinne, so dass grundsätzlich die lineare AfA (Absetzung in gleichen Jahresbeträgen) angewendet wird.

Für Zwecke der Bemessungsgrundlage bei der Abschreibung wird gemäß § 9b EStG geregelt, dass der Vorsteuerbetrag nach § 15 Abs. 1 UStG, soweit er bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann, nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts, auf dessen Anschaffung oder Herstellung er entfällt, gehört. Ob ein Vorsteuerbetrag abgezogen werden kann und daher nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehört, richtet sich allein nach Umsatzsteuerrecht.<sup>7</sup> Abziehbare Vorsteuern gehören also nicht zu dem AfA-Volumen, sondern werden (wirtschaftlich) wie ein „durchlaufender Posten“ behandelt.<sup>8</sup> Nur soweit ein Vorsteuerbetrag nach § 15 UStG umsatzsteuerrechtlich nicht abgezogen werden kann (z.B. weil eine Vorsteuerabzugsberechtigung fehlt), ist er den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des zugehörigen Wirtschaftsgutes zuzurechnen.<sup>9</sup>

---

<sup>4</sup> Entwurf eines Gesetzes der Bundesregierung zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts vom 07.03.1958, Drucksache 260.

<sup>5</sup> *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 40. Aufl. 2021, § 7 Rn. 51.

<sup>6</sup> *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 40. Aufl. 2021, § 7 Rn. 146.

<sup>7</sup> BFH, Urt. v. 25.01.1994 – IX R 97, 98/90, BStBl. II 1994, 738.

<sup>8</sup> *Weber-Grellet*, in: Schmidt, EStG, 40. Aufl. 2021, § 9b Rn. 1.

<sup>9</sup> R 9b Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuer-Richtlinien 2012.

**d) Auslegung durch die Finanzverwaltung und die steuerrechtliche Fachliteratur**

In der Rechtsprechung<sup>10</sup> und in Teilen der Literatur<sup>11</sup> wird bei Personenkraftwagen in der Regel von einer achtjährigen Gesamtnutzungsdauer (was einer Abschreibung 12,5 % p. a. entspricht) und in der Finanzverwaltung<sup>12</sup> in der Regel von einer sechsjährigen Gesamtnutzungsdauer (was einer Abschreibung von 16,67 % p. a. entspricht) ausgegangen. Der jährliche AfA-Betrag ermittelt sich über den Quotienten Bemessungsgrundlage dividiert durch die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer in Jahren. Dies soll anhand des nachfolgenden Beispiels verdeutlicht werden:

**e) Beispiel**

Beträgt der Bruttolistenpreis EUR 60.000 (inklusive gesetzlicher Umsatzsteuer in Höhe von EUR 11.400 bei einem Umsatzsteuersatz von 19 %) und ist eine Vorsteuerabzugsberechtigung gegeben, betragen die Anschaffungskosten EUR 48.600. Nach der Rechtsprechung können daher jährlich EUR 6.075 und nach der Finanzverwaltung jährlich EUR 8.100 gemäß § 4 Abs. 4 EStG als Betriebsausgabe in Abzug gebracht werden.

**f) Sonderregelung für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahrräder (§ 7c EStG)**

Nach § 7c EStG kann im Jahr der Anschaffung neben der AfA nach § 7 Abs. 1 EStG eine Sonderabschreibung in Höhe von 50 % der Anschaffungskosten in Anspruch genommen werden. Dies gilt aber nur für neue Elektronutzfahrzeuge sowie elektrisch betriebenen Lastenfahrräder, die zum Anlagevermögen gehören. Nach Art. 39 Abs. 7 des Jahressteuergesetz 2019 tritt § 7c an dem Tag in Kraft, an dem die Europäische Kommission durch Beschluss festgestellt hat, dass die Regelungen entweder keine Beihilfen oder mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen darstellen. Die Kommission muss die Sonderabschreibung demnach unter Beihilfegesichtspunkten billigen. Der Tag des Beschlusses der Europäischen Kommission sowie der Tag des Inkrafttretens werden dann vom BMF gesondert im Bundesgesetzblatt bekannt gemacht. Dies ist – soweit ersichtlich – noch nicht erfolgt. Damit stellt § 7c EStG derzeit noch kein geltendes Recht dar.

---

<sup>10</sup> BFH, Urt. v. 26.07.1991 – VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000; BFH, Beschl. v. 29.03.2005 – IX B 174/03, BStBl. II 2006, 368.

<sup>11</sup> *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 40. Aufl. 2021, § 7 Rn. 169;

<sup>12</sup> BMF-Schreiben vom 15.12.2000 – IV D 2-S 1551-188/00, B/2-2-337/2000-S 1551 A, S 1551-88/00, BStBl I 2000, 1532, sog. AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter.

## 2. Einkommensteuerrechtliche Vorteile bei privat genutzten Firmenwagen

Auftragungsgemäß beschränkt sich dieser Abschnitt auf die sog. 1 %-Regelung/Besteuerung des geldwerten Vorteils für privat genutzte Dienstwagen.<sup>13</sup>

### a) Gesetzlicher Regelungsstand (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EstG)

In **§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EstG** ist hinsichtlich der 1 %-Regelung zur Bewertung der privaten Nutzung betrieblicher Kraftfahrzeuge Folgendes geregelt:

*„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**<sup>14</sup> anzusetzen; bei der privaten Nutzung von Fahrzeugen mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge), oder von extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen<sup>15</sup>, ist der Listenpreis dieser Kraftfahrzeuge*

- *Nummer 1: soweit die Nummern 2, 3 oder 4 nicht anzuwenden sind und bei Anschaffung vor dem 1. Januar 2023 um die darin enthaltenen Kosten des Batteriesystems im Zeitpunkt der Erstzulassung des Kraftfahrzeugs wie folgt zu mindern: für bis zum 31. Dezember 2013 angeschaffte Kraftfahrzeuge um 500 Euro pro Kilowattstunde der Batteriekapazität, dieser Betrag mindert sich für in den Folgejahren angeschaffte Kraftfahrzeuge um jährlich 50 Euro pro Kilowattstunde der Batteriekapazität; die Minderung pro Kraftfahrzeug beträgt höchstens 10000 Euro; dieser Höchstbetrag mindert sich für in den Folgejahren angeschaffte Kraftfahrzeuge um jährlich 500 Euro, oder*
- *Nummer 2: soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2022 nur zur Hälfte*

<sup>13</sup> Auf die lohnsteuerrechtlichen Konsequenzen der 1 %-Regelung wird für Zwecke dieses Gutachtens nicht vertieft eingegangen. Über § 8 Abs. 2 Satz 2 EstG, der § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EstG für entsprechend anwendbar erklärt, findet der geldwerte Vorteil für die lohnsteuerrechtliche Behandlung Niederschlag. Die Gestellung eines Kraftfahrzeugs stellt dem Grunde nach Arbeitslohn dar, der nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EstG (sog. 1 %-Regelung) oder § 8 Abs. 2 Satz 4 EstG (Fahrtenbuchmethode) zu bewerten ist. Insoweit erhöht sich grundsätzlich das zu versteuernde Einkommen. Auf die Sonderregelungen des § 8 Abs. 2 Satz 3 EstG (Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte) und des § 8 Abs. 2 Satz 5 EstG (Familienheimfahrten) wird hier nicht eingegangen.

<sup>14</sup> Hervorhebung durch GSK.

<sup>15</sup> Vgl. *Kulosa*, in: Schmidt, EstG, 40. Aufl. 2021, § 6 Rn. 548: Dies sind sog. „Plug-In Hybride“ bzw. PHEV. Nicht erfasst sind solche Hybrid-Kfz, die elektrische Energie lediglich beim Bremsen zurückgewinnen.

*anzusetzen; bei extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen muss das Fahrzeug die Voraussetzungen des § 3 Absatz 2 Nummer 1 oder 2 des Elektromobilitätsgesetzes erfüllen, oder*

- *Nummer 3: bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2031 nur zu einem Viertel anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug keine Kohlendioxidemission je gefahrenen Kilometer hat und der Bruttolistenpreis des Kraftfahrzeugs nicht mehr als 60.000 Euro beträgt, oder*
- *Nummer 4: soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Januar 2025 nur zur Hälfte anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug*
  - a) *eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder*
  - b) *die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 60 Kilometer beträgt, oder*
- *Nummer 5: soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2024 und vor dem 1. Januar 2031 nur zur Hälfte anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug*
  - a) *eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder*
  - b) *die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 80 Kilometer beträgt,*

*die maßgebliche Kohlendioxidemission sowie die Reichweite des Kraftfahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine ist der Übereinstimmungsbescheinigung nach Anhang IX der Richtlinie 2007/46/EG oder aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Artikel 38 der Verordnung (EU) Nr. 168/2013 zu entnehmen.“*

In **§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG** ist zur Alternative der Fahrtenbuchmethode geregelt:

*„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**<sup>16</sup> nachgewiesen werden; bei der privaten Nutzung von Fahrzeugen mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus*

---

<sup>16</sup> Hervorhebung durch GSK.

*mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge), oder von extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, sind*

- *Nummer 1: soweit die Nummern 2, 3 oder 4 nicht anzuwenden sind und bei Anschaffung vor dem 1. Januar 2023 die der Berechnung der Entnahme zugrunde zu legenden insgesamt entstandenen Aufwendungen um Aufwendungen für das Batteriesystem zu mindern; dabei ist bei zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehörenden Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen die der Berechnung der Absetzungen für Abnutzung zugrunde zu legende Bemessungsgrundlage um die nach Satz 2 in pauschaler Höhe festgelegten Aufwendungen zu mindern, wenn darin Kosten für ein Batteriesystem enthalten sind, oder*
- *Nummer 2: soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2022 bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug oder vergleichbare Aufwendungen nur zur Hälfte zu berücksichtigen; bei extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen muss das Fahrzeug die Voraussetzungen des § 3 Absatz 2 Nummer 1 oder 2 des Elektromobilitätsgesetzes erfüllen, oder*
- *Nummer 3: bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2031 bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug oder vergleichbare Aufwendungen nur zu einem Viertel zu berücksichtigen, wenn das Kraftfahrzeug keine Kohlendioxidemission je gefahrenen Kilometer hat, und der Bruttolistenpreis des Kraftfahrzeugs nicht mehr als 60.000<sup>17</sup> Euro beträgt oder*
- *Nummer 4: soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Januar 2025 bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug oder vergleichbare Aufwendungen nur zur Hälfte zu berücksichtigen, wenn das Kraftfahrzeug*
  - a) *eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder*

---

<sup>17</sup> Durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.06.2020 (BGBl. I 2020, 1512) von EUR 40.000 auf EUR 60.000 angehoben.

- b) die *Reichweite* des Kraftfahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 60 Kilometer beträgt, oder
- *Nummer 5: soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2024 und vor dem 1. Januar 2031 bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug oder vergleichbare Aufwendungen nur zur Hälfte zu berücksichtigen, wenn das Kraftfahrzeug*
  - a) *eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder*
  - b) *die Reichweite des Kraftfahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 80 Kilometer beträgt,*

*die maßgebliche Kohlendioxidemission sowie die Reichweite des Kraftfahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine ist der Übereinstimmungsbescheinigung nach Anhang IX der Richtlinie 2007/46/EG oder aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Artikel 38 der Verordnung (EU) Nr. 168/2013 zu entnehmen. Wird ein Wirtschaftsgut unmittelbar nach seiner Entnahme einer nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne des § 10b Absatz 1 Satz 1 unentgeltlich überlassen, so kann die Entnahme mit dem Buchwert angesetzt werden. Satz 4 gilt nicht für die Entnahme von Nutzungen und Leistungen. Die private Nutzung eines betrieblichen Fahrrads, das kein Kraftfahrzeug im Sinne des Satzes 2 ist, bleibt außer Ansatz.“*

## **b) Entstehungsgeschichte / Gesetzesbegründung**

Mit Wirkung ab dem 01.01.1996 enthält § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 f. EStG, eingefügt durch das Jahressteuergesetz 1996 vom 11.10.1995<sup>18</sup>, eine spezialgesetzliche Bewertung bezüglich der Privatnutzung von Kraftfahrzeugen. Soweit ersichtlich, wurde die 1 %-Regelung durch ein BMF-Schreiben aus dem Jahr 1982<sup>19</sup> als eine von drei zulässigen Methoden zur Ermittlung des geldwerten Vorteils eingeführt. Werde der Wert der privaten Nutzung nicht nach

<sup>18</sup> BGBl. I 1995, 1250.

<sup>19</sup> BMF, Schreiben vom 08.11.1982, IV B 6-2 2353-76/82, FM-NR333000082; BStBl I 1982, 814.

den anderen beiden dort genannten Methoden ermittelt, so bestünden keine Bedenken, wenn der geldwerte Vorteil mit monatlich 1 % des auf volle DM 100 abgerundeten Kaufpreises des Personenkraftwagens angenommen wird. Kaufpreis in diesem Sinne sei – auch bei Gebrauchtwagen – die im Zeitpunkt der Erstzulassung für den genutzten Personenkraftwagen unverbindliche Preisempfehlung (sog. Listenpreis) zuzüglich Kosten für Sonderausstattungen und Mehrwertsteuer; ein Autotelefon bleibe außer Ansatz. In der Literatur findet sich zu dieser Typisierung, dass dabei davon ausgegangen wird, dass ein Durchschnittswert in Höhe von monatlich 1% des auf DM 100 abgerundeten Kaufpreises in etwa einem Anteil der Privatnutzung von 20% bis 25% entspricht.<sup>20</sup> Auf welcher Statistik diese Aussage aufbaut, haben wir nicht nachvollziehen können.

Die aktuelle Fassung von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 f. EStG basiert im Wesentlichen auf einer Änderung des Einkommensteuergesetzes zum 01.01.2018<sup>21</sup> und wurde zum 01.01.2020<sup>22</sup> sowie zum 01.07.2020<sup>23</sup> teilweise abgeändert und ergänzt. Insbesondere die Regelungen zu § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 bis 5 EStG wurden durch das Jahressteuergesetz 2019<sup>24</sup> eingefügt.

Die Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2018 dienten der Umsetzung von Maßnahmen aus dem Koalitionsvertrag zur Absenkung des Prozentsatzes von 1 % auf 0,5 % bei der Dienstwagenbesteuerung für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge. Bei der Maßnahme zur Förderung der Elektromobilität bei der Dienstwagenbesteuerung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG soll vor dem Auslaufen des dreijährigen Begünstigungszeitraums<sup>25</sup> die Förderungswürdigkeit der Maßnahme unter Berücksichtigung der Markt- und Preisentwicklung sowie der Inanspruchnahme der Regelung evaluiert werden.<sup>26</sup>

Die Halbierung der Bemessungsgrundlage bei der Dienstwagenbesteuerung für Elektrofahrzeuge und PHEV, die mit dem Jahressteuergesetz 2018<sup>27</sup> befristet auf den Zeitraum vom 01.01.2019 bis zum 31.12.2021 eingeführt wurde, wird ausweislich der Gesetzesbegründung bis zum 31.12.2030 stufenweise verlängert. Dadurch solle die Elektromobilität langfristig gefördert und ein planbarer Rahmen für die Steuerpflichtigen gesetzt werden. Dabei werde die Sonderregelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 2 (oder Satz 3 Nr. 2 ) EStG in den jeweiligen Nummern 3 und 4 mit steigenden Anforderungen an die zu erreichende

---

<sup>20</sup> *Ehmcke*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 158. EL (Stand: August 2021), § 6 EStG Rn. 1012; vgl. ergänzend unten unter II.2.b.i.

<sup>21</sup> BGBl. I 2018, 2338, 2339.

<sup>22</sup> BGBl. I 2019, 2451, 2455.

<sup>23</sup> BGBl. I 2020, 1512; Änderungen sind aber anzuwenden ab dem 01.01.2020, vgl. § 52 Abs. 12 Satz 2 EStG.

<sup>24</sup> BGBl. I 2019, 2451, 2455.

<sup>25</sup> Dies dürfte die Regelung zu § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG sein, vgl. nachfolgend.

<sup>26</sup> Regierungsentwurf Drs. 19/4455 vom 24.09.2018, Abschnitt „VII.“ Seite 37 und Abschnitt „B.“ Seite 40.

<sup>27</sup> BGBl. I 2018, 2338, 2339.



Mindestreichweite fortgeführt. Die Regelung folge dem Ziel, die Förderung langfristig auf emissionsfreie oder emissionsärmere Fahrzeuge auszurichten.<sup>28</sup>

Dass der Bruttolistenpreis maßgeblich sein soll, geht neben dem zuvor genannten BMF-Schreiben aus dem Jahr 1982 insbesondere aus einer Entscheidung des BFH aus dem Jahr 2003 hervor. Darin führt der BFH aus, dass mit der Regelung erreicht werden soll, dass der Betriebsinhaber hinsichtlich der privaten Nutzung eines Kfz nicht bessergestellt ist, als der Steuerpflichtige, der als Privatnutzer sein Kfz im Privatvermögen halte. Da Letzterer auf die Anschaffung und Nutzung die gesetzliche Umsatzsteuer zu zahlen habe, verlange das Gesetz dem Regelungszweck entsprechend zu Recht, dass als Maßstab der Listenpreis *einschließlich* der gesetzlichen Umsatzsteuer anzusetzen ist. Dieser Ansatz entspreche auch der Wertung des § 12 Nr. 3 EStG, wonach die Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen<sup>29</sup> sind, nicht abgezogen werden dürfe.<sup>30</sup>

### c) Anwendungsbereich

Die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG ist für Kraftfahrzeuge im Privatvermögen ausgeschlossen und beschränkt sich auf betriebliche Kraftfahrzeuge, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden.<sup>31</sup> Die typisierende 1 %-Regelung greift nur für diese Fälle. Liegt die betriebliche Nutzung bei maximal 50 %, kann nicht die 1 %-Regelung, sondern die Fahrtenbuchregelung beansprucht werden.<sup>32</sup>

Wie sich aus den derzeit geltenden Regelungen ergibt, sind bestimmte Privilegien/Besserstellungen von Elektrofahrzeugen und PHEVs – neben anderen Voraussetzungen – an den Zeitpunkt der Anschaffung geknüpft:

- **§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 1 EStG** (Minderung der Aufwendungen um Aufwendungen für das Batteriesystem): Anschaffung vor dem 01.01.2023 mit Abstufung der abzugsfähigen Kosten je nach Anschaffung vor oder nach dem 31.12.2013;
- **§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG** (Absenkung der Bemessungsgrundlage<sup>33</sup>): Anschaffung nach dem 31.12.2018 und vor dem 01.01.2022;

<sup>28</sup> Regierungsentwurf vom 23.09.2019, Drs. 19/13436, Seite 105.

<sup>29</sup> Die 1 %-Regelung ist im EStG bei der Entnahme geregelt, vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

<sup>30</sup> BFH, Urt. v. 06.03.2003 – XI R 12/02, BStBl. II 2003, 704.

<sup>31</sup> *Kulosa*, in: Schmidt, EStG 40. Aufl. 2021, § 6 Rn. 526, 532; BMF-Schreiben vom 18.11.2009, BStBl. I 2009, S. 1326, Rn. 1. Die Notwendigkeit der betrieblichen Nutzung von mehr als 50 % wurde eingefügt zum 01.01.2006 (BGBl. I 2006, 1095).

<sup>32</sup> *Ehmcke*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 158. EL (Stand: August 2021), § 6 EStG Rn. 1013d, mit dem weiteren Hinweis, dass die auf die privaten Fahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen auch individuell geschätzt werden können.

<sup>33</sup> Bemessungsgrundlage im Sinne der Vorschrift ist der Bruttolistenpreis inkl. der Kosten für Sonderausstattung.



- § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 EStG (**Absenkung der Bemessungsgrundlage**): **Anschaffung nach dem 31.12.2018 und vor dem 01.01.2031;**
- **§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 4 EStG** (Absenkung der Bemessungsgrundlage): Anschaffung nach dem 31.12.2021 und vor dem 01.01.2025;
- § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 5 EStG (**Absenkung der Bemessungsgrundlage**): **Anschaffung nach dem 31.12.2024 und vor dem 01.01.2031.**

Der Anwendungsbereich der 1 %-Regelung ist sowohl bei Neuwagen als auch bei Gebrauchtwagen eröffnet. Auch wenn die tatsächlichen Anschaffungskosten bei Gebrauchtwagen geringer sind, bleibt der Listenpreis für einen Neuwagen maßgeblich, da individuelle Umstände bei der Pauschalbewertung unberücksichtigt bleiben.<sup>34</sup>

#### **d) Auslegung durch die Finanzverwaltung und die steuerrechtliche Fachliteratur**

##### **i) Darlegung der betrieblichen Nutzung**

Der Umfang der betrieblichen Nutzung ist vom Steuerpflichtigen darzulegen und glaubhaft zu machen. Dies kann in jeder geeigneten Form und aus dem Gesamtzusammenhang erfolgen. Auch die Eintragungen in Terminkalendern, die Abrechnung gefahrener Kilometer gegenüber den Auftraggebern, Reisekostenaufstellungen sowie andere Abrechnungsunterlagen können zur Glaubhaftmachung geeignet sein. Sind entsprechende Unterlagen nicht vorhanden, kann die überwiegende betriebliche Nutzung durch formlose Aufzeichnungen über einen repräsentativen zusammenhängenden Zeitraum (grundsätzlich drei (3) Monate) glaubhaft gemacht werden. Dabei reichen Angaben über die betrieblich veranlassten Fahrten (jeweiliger Anlass und die jeweils zurückgelegte Strecke) und die Kilometerstände zu Beginn und Ende des Aufzeichnungszeitraumes aus. Auf einen solchen Nachweis kann verzichtet werden, wenn sich bereits aus Art und Umfang der Tätigkeit des Steuerpflichtigen ergibt, dass das Kraftfahrzeug zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird (wie bspw. bei Taxiunternehmern).<sup>35</sup>

##### **ii) Wirtschaftliches Eigentum**

Für die Anwendung der Vorschrift ist es grundsätzlich ausreichend, wenn das wirtschaftliche Eigentum im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO an dem Kraftfahrzeug gegeben ist.<sup>36</sup> Nach

---

<sup>34</sup> BFH, Urt. v. 13.12.2012 – VI R 51/11, BStBl. II 2013, 385, m.w.N.

<sup>35</sup> BMF-Schreiben vom 18.11.2009, a.a.O. Tz. 4 f.; *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 40. Aufl. 2021, § 6 Rn. 532.

<sup>36</sup> *Ehmcke*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 158. EL (Stand: August 2021), § 6 EStG Rn. 1013b.

Auffassung der Finanzverwaltung<sup>37</sup>, der finanzgerichtlichen Rechtsprechung<sup>38</sup> sowie Teilen der Literatur<sup>39</sup> gilt die Regelung sogar auch für geleaste, für betriebliche Zwecke genutzte Kraftfahrzeuge, die nicht im wirtschaftlichen Eigentum des Steuerpflichtigen stehen.

### iii) **Elektrofahrzeuge und PHEV (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Hs. 2 EstG)**

Während für ICEs im Bereich der typisierenden Vorschriften ausschließlich die 1 %-Regelung anhand des „vollen“ Bruttolistenpreises in Betracht kommt, stellt der Gesetzgeber für Elektrofahrzeuge und PHEVs unter bestimmten Voraussetzungen abgestufte Begünstigungen zur Verfügung. Dies verdeutlicht, dass der Gesetzgeber bei der steuerlichen Behandlung des geldwerten Vorteils ICEs strukturell schlechterstellt als die (von dem Gesetzgeber vorgenommene Gruppierung der) Elektrofahrzeuge und der PHEVs. Denn nur dieser Gruppe stehen die abgestuften Vergünstigungen unter bestimmten Voraussetzungen offen. Dies könnte für die geplanten Maßnahmen, insbesondere für die Schlechterstellung von ICEs und von PHEVs, evtl. eine Tendenz dahingehend vorgeben, dass ICEs aus gesetzgeberischer Sicht für einkommensteuerliche Zwecke nicht mit PHEVs „gruppiert“ werden sollen. Vielmehr privilegieren die derzeitigen Regelungen Elektrofahrzeuge und PHEVs.

Die Finanzverwaltung hat in einem im Jahr 2014 veröffentlichten Schreiben auch Definitionen für Elektrofahrzeuge und Hybridelektrofahrzeuge festgeschrieben, welche bis heute Geltung beanspruchen: Elektrofahrzeug im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3 EStG ist ein Kraftfahrzeug, das ausschließlich durch einen Elektromotor angetrieben wird, der ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern (z.B. Schwungrad mit Generator oder Batterie) oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern (z.B. wasserstoffbetriebene Brennstoffzelle) gespeist wird. Ein Hybridelektrofahrzeug ist ein Hybridfahrzeug, das zum Zwecke des mechanischen Antriebs gespeicherte Energie/Leistung bezieht aus einem Betriebskraftstoff oder einer Speichereinrichtung für elektrische Energie/Leistung (z.B. Batterie, Kondensator, Schwungrad mit Generator). Hybridelektrofahrzeuge im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3 EStG müssen zudem extern aufladbar sein.<sup>40</sup>

### e) **Beispiel**

Im Jahr 2021 schafft die Electronic Mobility GmbH ein Elektrofahrzeug (zur Klarstellung: kein Hybridelektrofahrzeug) an und stellt es ihrem Vertriebsmitarbeiter A auch für die private Nutzung zur Verfügung. Das Elektrofahrzeug wird zu mehr als 50 % betrieblich

---

<sup>37</sup> BMF-Schreiben vom 18.11.2009, a.a.O. Tz. 1; so auch in der Regierungsbegründung des Gesetzesentwurf BT-Drs. 19/4455, 40.

<sup>38</sup> BFH, Urt. v. 29.04.2008 – VIII R 67/06, BFH/NV 2008, 1662.

<sup>39</sup> *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 40. Aufl. 2021, § 6 Rn. 529.

<sup>40</sup> BMF-Schreiben vom 05.06.2014, BStBl. I 2014, 835, Tz. 1 f.

genutzt. Der Bruttolistenpreis beläuft sich auf EUR 60.000. Das Elektrofahrzeug hat keine Kohlendioxidemission je gefahrenem Kilometer.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 EStG sollte als Bemessungsgrundlage nur  $\frac{1}{4}$  des Bruttolistenpreises anzusetzen sein. Der monatlich zu versteuernde geldwerte Vorteil beträgt daher EUR 150 ((EUR 60.000 \* 0,25) \* 0,01 = EUR 150). Das Beispiel verdeutlicht, dass als „Hebel“ zur Förderung der Elektromobilität zwar an der 1 %-Regelung festgehalten wird, jedoch die entsprechende Bemessungsgrundlage, der Listenpreis, deutlich abgesenkt wird.

**f) Fahrtenbuchmethode**

Für Zwecke dieses Memorandums wird die Fahrtenbuchmethode als Alternative zur 1 %-Regelung nicht weiter vertieft. Allerdings entsprechen sich die Regelungen zu den beiden Alternativen hinsichtlich der Abschläge zum Listenpreis.

**II. (Finanz-)Verfassungsrechtliche Möglichkeiten zur steuerrechtlichen Benachteiligung von ICEs und PHEVs und zur steuerrechtlichen Bevorzugung von Elektrofahrzeugen**

**1. Grundsätze des Finanzverfassungsrechts / verfassungsrechtliche Leitlinien**

**a) Keine zwingende verfassungsrechtliche steuerrechtliche Struktur- und Gestaltungsvorgabe**

Dass der Staat für die Wahrnehmung seiner von der Verfassung vorgegebenen Aufgaben (siehe Art. 104a Abs. 1 GG) Einnahmen erzielen muss und dies durch die Erhebung von Abgaben, insbesondere von Steuern, auch darf, ist in der Verfassung wie selbstverständlich vorausgesetzt (vgl. etwa in Bezug auf der Erhebung von Einkommenssteuern Art. 106 Abs. 3 Satz 1, Abs. 5 Satz 1, Art. 107 Abs. 1 Satz 1 GG). Auf welche Art und Weise dies aber zu erfolgen hat, dazu schweigt die Verfassung. Sie überlässt es ihm letztlich, im Rahmen der sonstigen nicht abgabenspezifischen verfassungsimmanenten Schranken ein steuerliches System zu entwickeln.<sup>41</sup> Entsprechend betont auch das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung, dass dem Gesetzgeber ein weitreichender steuerrechtlicher Gestaltungsspielraum zusteht, und zwar sowohl in Hinblick auf die Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes.<sup>42</sup> Vor allem ist der Steuerge- setzgeber nicht daran gebunden, Steuern ausschließlich mit dem Ziel der konkreten Ausgabendeckung – ganz im Gegensatz etwa zu anderen Abgaben wie etwa Gebühren oder Beiträgen – zu erheben. Ganz im Gegenteil ist er – wie das Bundesverfassungsgericht

<sup>41</sup> Vgl. ebenso *Kirchhof*, in: BeckOK, EStG, 10. Ed. (Stand: 01.06.2021), § 2 Rn. 71.

<sup>42</sup> So ausdrücklich BVerfG, Beschl. v. 06.07.2010 – 2 BvL 13/09 – *häusliches Arbeitszimmer*, Rn. 36; BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a. – *Pendlerpauschale*, Rn. 57, jew. m. Verweis auf die st. Rspr.

ebenso in ständiger Rechtsprechung formuliert – „grundsätzlich nicht gehindert, nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen“<sup>43</sup>, er darf folglich fiskalpolitische Anreize setzen, um nichtfiskalische Ziele zu erreichen. So etwa auch – wie es jedoch ohnehin schon Art. 20a GG als Staatszielbestimmung vorsieht – aus Gründen des Umwelt- und Klimaschutzes.

## **b) Schranken**

Gleichwohl ist der Steuergesetzgeber nicht vollständig frei, Steuern festzusetzen. Die verfassungsimmanenten Schranken verlangen von ihm insbesondere die grundrechtlichen Gewährleistungen zu achten (Art. 1 Abs. 3 GG) wie auch die Verfassungsprinzipien, welche den Rechtsstaat (Art. 20 Abs. 3 GG) prägen.

## **i) Grundrechte**

Als unmittelbare und absolute Schranke hat der Steuergesetzgeber vor allem Art. 1 Abs. 1 GG zu achten, nämlich den Schutz der menschlichen Würde, und zwar auch durch die unbedingte Gewährleistung eines Existenzminimums, also einem Minimum, das von vornherein steuerfrei zu bleiben hat.<sup>44</sup> Ergänzt wird diese absolute Schranke für den Steuergesetzgeber durch Art. 2 Abs. 1 GG sowie durch Art. 12 Abs. 1 GG und Art. 14 GG, also durch die allgemeine Handlungsfreiheit, die Berufsfreiheit und die Eigentumsgarantie. Je mehr danach das Einkommen zur Sicherung des unmittelbaren persönlichen Bedarfs und zur freien Entfaltung der Freiheitsrechte benötigt werde, desto weniger sei es dem Steuergesetzgeber gestattet, auf die einkommenssteuerrelevanten Einkünfte zuzugreifen.<sup>45</sup> Insbesondere ist eine derartige übermäßige steuerliche Belastung zu vermeiden, dass ihr eine „erdrosselnde Wirkung“ zukommt.<sup>46</sup>

## **ii) Rechtsstaatsprinzip / Vertrauensschutz**

Eine wesentliche Ausprägung des Rechtsstaatsprinzips ist es, dass der gesetzesunterworfenen Bürger sein Handeln nach den bestehenden Gesetzen ausrichten können muss. Dies bedeutet nicht nur, dass die Normen die er zu befolgen hat, ihrerseits nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß bestimmt sind und möglichst genau, verständlich und klar gefasst sind.<sup>47</sup> Dies heißt zugleich, dass er sich auf die Geltung und das Fortbestehen der

---

<sup>43</sup> BVerfG, Beschl. v. 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, Rn. 75; BVerfG, Urte. v. 06.03.2002 – 2 BvL 17/99 – *Rentenbesteuerung*, jew. m. Verweis auf die st. Rspr.

<sup>44</sup> BVerfG, Beschl. v. 29.05.1990 – 1 BvL 20/84, 2. Ls.; BVerfG, Beschl. v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 u.a., jew. m. Verweis auf die st. Rspr.

<sup>45</sup> So prägnant: Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 22. Aufl. 2019, Rn. 184.

<sup>46</sup> BVerfG, Beschl. v. 13.05.1998 – 1 BvL 22/85; Beschl. v. 17.07.1974 – 1 BvR 51 – *Leberpfennig*.

<sup>47</sup> Siehe etwa stellvertretend BVerfG, Beschl. v. 10.10.1961 – 2 BvL 1/59.

Gesetzeslage verlassen können muss, es gilt folglich ein grundsätzliches Rückwirkungsverbot.<sup>48</sup> Dennoch gilt dies nicht absolut. So ist zwar eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen – als sog. echte Rückwirkung – auf einen bereits abgeschlossenen und in der Vergangenheit liegenden Sachverhalt stets unzulässig und nur aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls zu rechtfertigen.<sup>49</sup> Eine tatbestandliche Rückanknüpfung – als sog. unechte Rückwirkung – bei noch nicht abgeschlossenen Sachverhalten ist aber stets zulässig, sofern der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gewahrt ist.<sup>50</sup> Einkommensteuerrechtlich gewendet ist folglich eine Änderung der Rechtsfolgen für einen bereits abgeschlossenen Veranlagungszeitraum grundsätzlich unzulässig, die Änderung einer Regelung während des Veranlagungszeitraums als ledigliche Neubestimmung aber zulässig,<sup>51</sup> da die Rechtsfolge (das Entstehen der Steuer) erst mit Ablauf des Kalenderjahrs, also erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums eintritt (siehe etwa § 36 Abs. 1 i.V.m § 25 Abs. 1 EStG).

**c) Insbesondere: Art. 3 Abs. 1 GG als steuerrechtlicher Gestaltungskorridor**

**i) Art. 3 Abs. 1 GG als grundlegendes Gleichbehandlungsgebot**

Art. 3 Abs. 1 GG, der zunächst normiert, dass alle Menschen vor dem Gesetz gleich sind, begründet als allgemeiner Gleichheitssatz die Fundamentalnorm (auch) des Steuerrechts. So gebietet er grundlegend die konsequente Gleichbehandlung von wesentlich Gleichen und die Ungleichbehandlung von wesentlich Ungleichem.<sup>52</sup> Der (Steuer-)Gesetzgeber ist folglich sowohl bei der Rechtssetzung als auch bei der Rechtsanwendung an den Gleichheitssatz gebunden und unterliegt bei einer Ungleichbehandlung einer unbedingten Rechtfertigungspflicht.

Im Bereich des (Einkommen-)Steuerrechts wird dieser Gleichheitssatz in Anlehnung an Art. 134 WRV<sup>53</sup> insoweit konkretisiert, als dass die Besteuerung stets an der *individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*<sup>54</sup> auszurichten ist. Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit sind folglich im Grundsatz gleich hoch zu besteuern, während die

---

<sup>48</sup> BVerfG, Beschl. v. 03.12.1997 – 2 BvR 882/97.

<sup>49</sup> BVerfG, Urt. v. 10.04.2018 – 1 BvR 1236/11.

<sup>50</sup> BVerfG, Beschl. v. 03.12.1997 – 2 BvR 882/97; BVerfG, Urt. v. 10.04.2018 – 1 BvR 1236/11.

<sup>51</sup> BVerfG, Beschl. v. 07.07.2010 – 2 BvL 1/83, u.a., Rn. 70; BVerfG, Urt. v. 10.04.2018 – 1 BvR 1236/11, Rn. 137. In Bezug auf Lenkungssteuern lässt sich auch auf den Zeitraum der Disposition abstellen, sofern der Steuerpflichtige im Vertrauen auf den Lenkungstatbestand disponiert hat, siehe BVerfG, Beschl. v. 03.12.1997 – 2 BvR 882/97.

<sup>52</sup> BVerfG, Beschl. v. 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, Rn. 70, m. w. Nachw. zur st. Rspr.

<sup>53</sup> „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.“

<sup>54</sup> Diese individuelle Leistungsfähigkeit bestimmt sich nach dem Betrag, der nach dem Abzug der erwerbssichernden und der existenzsichernden Aufwendungen übrigbleibt (sog. Nettoprinzip, § 2 Abs. 2 und Abs. 4 EStG).

Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss.<sup>55</sup>

**ii) Unbedingte Notwendigkeit der „folgerichtigen“ Ausformung der gesetzgeberischen Strukturentscheidung**

Darüber hinaus gebietet Art. 3 Abs. 1 GG, um dem Gleichbehandlungsgebot wirksame Geltung zu verschaffen, dass der Steuergesetzgeber eine einmal getroffene steuerrechtliche Strukturentscheidung sodann auch folgerichtig auszuformen und fortzuführen hat.<sup>56</sup> Entsprechend formuliert und konkretisiert auch das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung zum Finanzverfassungsrecht:

*„Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird [...] 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. [...] Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangsstands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden.“<sup>57</sup>*

Mit anderen Worten hat der Steuergesetzgeber nicht allein die äußeren von der Verfassung vorgegebenen Schranken zu beachten (s.o.), sondern zugleich auch eben jene als Ausprägung des Art. 3 Abs. 1 GG, die er sich selbst durch seine eigene einmal gewählte steuerrechtliche Strukturentscheidung gesetzt hat. Seine in § 2 Abs. 2 EStG zum Ausdruck gekommene Entscheidung, das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit nicht nur bei einem reinen Minimalschutz zu belassen, sondern eben dieses sog. subjektiven Nettoprinzip<sup>58</sup> einfachgesetzlich um ein veranlassungsbezogenes objektives Nettoprinzip zu ergänzen<sup>59</sup>, hat er folglich konsequent – „folgerichtig“ – fortzuführen. Der Erhalt der Systemgerechtigkeit verlangt daher diese steuerrechtliche Strukturentscheidung bei der weiteren einfachgesetzlichen Ausformung des

<sup>55</sup> BVerfG, Beschl. v. 29.05.1990 – 1 BvL 20/84; BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a. – *Pendlerpauschale*, Rn. 57.

<sup>56</sup> *Ratschow*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 158. EL (Stand: August 2021), § 2 EStG Rn. 15.

<sup>57</sup> BVerfG, Beschl. v. 06.07.2010 – 2 BvL 13/09; BVerfG, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a. – *Pendlerpauschale*, Rn. 56, jew. m. Nachw. zur st. Rspr.

<sup>58</sup> Vgl. BVerfG, Besch. v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91; *Kirchhof*, in: BeckOK, EStG, 10. Ed. (Stand: 01.06.2021), § 2 Rn. 71.

<sup>59</sup> Ob dem „objektiven Nettoprinzip“ Verfassungsrang zukommt, hat das Bundesverfassungsgericht bisher offengelassen, vgl. BVerfG, Beschl. v. 06.07.2010 – 2 BvL 13/09 – *häusliches Arbeitszimmer*.

Einkommenssteuerrechts als zwingenden Gestaltungskorridor zu achten und Abweichungen als rechtfertigungsbedürftige Ausnahmen<sup>60</sup> zu begreifen.

## 1) Einkommenssteuerrechtliche Strukturentscheidung

### (a) Objektives Nettoprinzip: Besteuerung ausschließlich der Nettoeinnahmen

Der Steuergesetzgeber hat sich mit der Verabschiedung des Einkommensteuergesetzes<sup>61</sup> und insbesondere mit § 2 Abs. 2 EStG dazu entschieden, ausschließlich den Betrag der steuerrechtlichen Belastung zu unterwerfen, der nach dem Abzug der erwerbsbezogenen Aufwendungen, wie Betriebsausgaben (vgl. § 4 Abs. 4 EStG) und Werbungskosten (vgl. § 9 Abs. 1 EStG), „netto“ verbleibt.<sup>62</sup>

### (b) Veranlassungsprinzip: Jede erwerbsbezogene Ausgabe ist grundsätzlich abzugsfähig

Konsequente Ausprägung des vorgenannten (objektiven) Nettoprinzips ist ferner die im Einkommenssteuerrecht verankerte Vorgabe, dass grundsätzlich alle jene Ausgaben von den Einnahmen abzuziehen sind, also bei der Bemessung der Steuerlast unberücksichtigt zu bleiben haben, bei denen eine betriebliche bzw. berufliche Veranlassung besteht (vgl. §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 Satz 1 EStG; siehe auch § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG); unerheblich ist hierbei, ob die Aufwendungen notwendig, üblich, angemessen oder zweckdienlich sind.<sup>63</sup> Dementsprechend sind bei der steuerrechtlichen Bemessung aufgrund dieses vom Steuergesetzgeber vorgegebenen Veranlassungsprinzips eine korrigierende Wertung, etwa nach einer Unterscheidung in umweltfördernde oder umweltschädliche Ausgaben, aufgrund dieser steuerrechtlichen Strukturentscheidung und letztlich wegen Art. 3 Abs. 1 GG (s.o.) unzulässig. Folglich sind auch Aufwendungen für ein Kraftfahrzeug, das beruflich genutzt wird,

---

<sup>60</sup> BVerfG, Beschl. v. 06.07.2010 – 2 BvL 13/09 – *häusliches Arbeitszimmer*, Rn. 36; BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a. – *Pendlerpauschale*, Rn. 57, jew. mit Nachw. zur st. Rspr.

<sup>61</sup> Einkommensteuergesetz i. d. Fassung der Bekanntmachung vom 08.10.2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), zuletzt geändert durch Artikel 27 des Gesetzes vom 20.08.2021 (BGBl. I S. 3932).

<sup>62</sup> BFH, Beschl. v. 09.05.2001 – XI B 151/00; BVerfG, Beschl. v. 06.07.2010 – 2 BvL 13/09 – *häusliches Arbeitszimmer*, Rn. 39; s. ferner *Kirchhof*, in: BeckOK, EStG, 10. Ed. (Stand: 01.06.2021), § 2 Rn. 68, 127; jew. m. w. Nachw. auch zur st. Rspr.

<sup>63</sup> So ausdrücklich *Kirchhof*, in: BeckOK, EStG, 10. Ed. (Stand: 01.06.2021), § 2 Rn. 69, 369, u.a. mit Verweis auf BFH, Beschl. v. 21.09.2009 – GrS 1/06; BFH, Beschl. v. 20.04.2004 – VIII R 70/20; BVerfG, Beschl. v. 06.07.2010 – 2 BvL 13/09 – *häusliches Arbeitszimmer*.

abzugsfähige Posten bei der Bemessung der Steuerlast,<sup>64</sup> und zwar ungeachtet dessen, ob dessen Nutzung klimaschädlich oder klimaneutral ist.

## 2) Rechtfertigungsbedürftigkeit von Abweichungen

Ausnahmen von der getroffenen steuerrechtlichen Strukturentscheidung, also vom objektiven Nettoprinzip und vom Veranlassungsprinzip, sind grundsätzlich nicht unzulässig. Sie müssen aber durch besondere sachgerechte Gründe getragen werden,<sup>65</sup> welche die im Ergebnis bedeutende Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermögen. Als solche besonderen sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen hat das Bundesverfassungsgericht vor allem – neben Typisierungs- und Vereinfachungserfordernissen – außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke mit einem verfassungsrechtlich bedeutsamen Stellenwert<sup>66</sup> anerkannt,<sup>67</sup> wobei er dem Steuergesetzgeber hinsichtlich der wirtschaftspolitischen Diagnose und Prognose sowie bei der Wahl sachgerechter Mittel – etwa durch direkte oder indirekte (steuerliche) Subventionen – einen weiten Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum eingeräumt hat.<sup>68</sup> Gleichwohl muss diese Entscheidung ihrerseits von einer *erkennbaren* gesetzlichen Entscheidung getragen werden, welche sich ihrerseits im Tatbestand der Norm widerspiegelt und *gleichheitsgerecht* ausgestaltet ist.<sup>69</sup>

### (a) Lenkungsziel „Umweltschutz“ als anerkannter Rechtfertigungsgrund

Die Einfügung des Art. 20a in das Grundgesetz, also die Aufnahme der Staatszielbestimmung, dass der Staat in Verantwortung für die künftigen Generationen

---

<sup>64</sup> BFH, Urt. v. 29.04.1983 – VI R 139/80; BFH 27.11.2003 – VI B 23/00; s. a. *Straßburger*, in: BeckOK, EStG, 10. Ed. (Stand: 01.06.2021), § 9 Rn. 838.

<sup>65</sup> BVerfG, Beschl. v. 06.07.2010 – 2 BvL 13/09 – *häusliches Arbeitszimmer*, Rn. 36, BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a. – *Pendlerpauschale*, Rn. 57, jew. mit Nachw. zur st. Rspr.; *Kirchhof*, in: BeckOK, EStG, 10. Ed. (Stand: 01.06.2021), § 2 Rn. 76, 127.

<sup>66</sup> So etwa zur Herstellung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts (Art. 109 Abs. 2 GG) oder die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im gesamten Bundesgebiet (Art. 82 Abs. 2 GG); mitunter verlangt das BVerfG auch nur einen „hinreichend tragfähigen Differenzierungsgrund [...], der einer über ein bloße Willkürkontrolle hinausgehenden, strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung standhält“, BVerfG, Urt. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, Rn. 130.

<sup>67</sup> BVerfG, Urt. v. 20. 4. 2004 - 1 BvR 1748/99 – *Ökosteuer*; BVerfG, Beschl. v. 06.07.2010 – 2 BvL 13/09 – *häusliches Arbeitszimmer*, Rn. 37; BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a. – *Pendlerpauschale*, Rn. 57, jew. mit Nachw. zur st. Rspr. Rein fiskalische Erwägungen vermögen eine solche Abweichung aber nicht rechtfertigen (a.a.O.); s. ferner *Kirchhof*, in: BeckOK, EStG, 10. Ed. (Stand: 01.06.2021), § 2 Rn. 63.

<sup>68</sup> BVerfG, Urt. v. 23.01.1990 – 1 BvL 44/86 u.a.; BVerfG, Beschl. v. 21.06.2006 – 2 BvL 2/99; BVerfG, Urt. v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99 – *Ökosteuer*.

<sup>69</sup> BVerfG, Beschl. v. 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, Rn. 74; BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a. – *Pendlerpauschale*, Rn. 59, jew. mit Nachw. zur st. Rspr.



insbesondere die natürlichen Lebensgrundlagen zu schützen hat, erlaubt für sich bereits die Annahme, dass dem Schutz der Umwelt als solcher ein verfassungsrechtlich bedeutsamer Stellenwert zukommt und auch bereits aus diesem Grund als Förderungs- und Lenkungsziel im Steuerrecht nicht nur anerkannt, sondern sogar als Verfassungsauftrag zu verwirklichen ist. Auch das Bundesverfassungsgericht hat den Umweltschutz bereits – wenn sich auch ohne explizit auf Art. 20a GG zu berufen – als legitimen und sachgerechten Grund anerkannt, welcher eine Differenzierung im Steuerrecht rechtfertigt, ohne den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 GG zu verletzen.<sup>70</sup> Diese Rechtsprechung dürfte aufgrund der sog. Klimaschutzentscheidung<sup>71</sup> in der Folge eine weitere Bestätigung erfahren, zeigt es doch, dass Art. 20a GG nunmehr nicht mehr nur als reine Absichtserklärung zu begreifen ist, sondern tatsächlich als auch den Gesetzgeber verpflichtende Verfassungsaufgabe.

#### **(b) Beachtung der (speziellen) Rechtfertigungsschranken**

Die gesetzgeberische Entscheidung für eine steuerrechtliche Maßnahme zur Erreichung eines bestimmten Ziels reicht dennoch ihrerseits für sich genommen aber (noch) nicht aus, um eine Ausnahme von der steuerrechtlichen Strukturentscheidung rechtfertigen zu können.<sup>72</sup> Denn zum einen muss die Ausnahme ihrerseits derart gefasst sein, dass – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – die Begünstigungswirkung nicht von Zufälligkeiten abhängt und deshalb willkürlich eintritt und sie muss vor allem den Begünstigungsadressaten möglichst gleichmäßig zugutekommen.<sup>73</sup> Hierbei ist insbesondere bei der Umsetzung zu berücksichtigen, dass sich aufgrund des progressiven Tarifs im Einkommensteuerrecht (vgl. § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG) lenkungssteuerrechtliche Begünstigungen umso stärker auswirken, je höher die Bemessungsgrundlage ist, und insofern ein Gleichheits- und Gerechtigkeitsproblem entstehen kann, da derjenige am meisten profitiert, der es am wenigsten nötig hat.<sup>74</sup>

---

<sup>70</sup> BVerfG, Urt. v. 20.04.2004 - 1 BvR 1748/99 – *Ökosteuer*, allerdings in Hinblick auf die Einführung einer neuen Steuer, nicht in Hinblick auf eine Abweichung einer bereits bestehenden steuerrechtlichen Struktur.

<sup>71</sup> BVerfG, Beschl. v. 24.03.2021 – 1 BvR 2656/18, u.a., 2. Ls.

<sup>72</sup> Der Rechtfertigungsmaßstab hat sich in gewandelt. Während das Bundesverfassungsgericht noch bei der Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der sog. *Ökosteuer* diese einer reinen Willkürkontrolle unterzogen, also nur geprüft hat, ob keine unsachlichen Kriterien für die Ungleichbehandlung herangezogen worden sind (vgl. BVerfG, Urt. v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99 – *Ökosteuer*), hat es nunmehr die verfassungsrechtlichen Maßstäbe für Lenkungssteuern – wie bereits dargestellt und nachfolgend – verschärft; s. hierzu ebf. *Kirchhof*, in: *Kirchhof/Seer, Einkommenssteuergesetz, Kommentar*, 20. Aufl. 2021, Einl. Rn. 35.

<sup>73</sup> BVerfG, Beschl. v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 – *Erbschaftsteuer*, Rn. 100; BVerfG, Urt. v. 06.03.2002 – 2 BvL 17/99.

<sup>74</sup> Darüber hinaus ist es aus Gründen der Gerechtigkeit fragwürdig, dass sich der leistungsfähige Steuerpflichtige schlicht "freikaufen" kann, während sich beim weniger leistungsfähigen Steuerpflichtigen die Lenkungsnorm

Zum anderen ist eine solche Lenkungsnorm auch nur dann verfassungskonform, wenn sie ihrerseits zwecktauglich, also geeignet ist, das gesetzgeberische Ziel überhaupt zu erreichen.<sup>75</sup> Auch hier ist der progressive Tarif im Einkommenssteuerrecht zu beachten, da er dazu führen kann, dass im Ergebnis der Förderungseffekt mit geringerer Leistungsfähigkeit zunehmend abnimmt und damit mitunter überhaupt keine oder eine kaum spürbare Lenkungswirkung eintritt, welche die Norm als solche grundsätzlich in Frage stellen würde.<sup>76</sup> Schließlich ist wiederum das allgemeine Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG zu beachten, wonach jede Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem eines sachlichen Grundes bedarf, an welchen umso höhere Anforderungen zu stellen sind, je größer die Ungleichbehandlung ist.<sup>77</sup>

Unter diesen verfassungsrechtlichen Voraussetzungen können Abweichungen vom objektiven Nettoprinzip sowie vom Veranlassungsprinzip gerechtfertigt sein.

## 2. Finanzverfassungsrechtliche Umsetzbarkeit der Vorschläge 1 und 2

- a) **Vorschlag 1: Reform der Abschreibungsmöglichkeiten von ICEs und PHEVs**
- i) **Grundsätzlich finanzverfassungsrechtliche Zulässigkeit der Änderung der Abschreibungsmöglichkeit**

Es ist dem Steuergesetzgeber aufgrund seines großen steuerrechtlichen Gestaltungsspielraums unbenommen, neue Steuern einzuführen oder – wie hier zur Diskussion gestellt – bereits bestehende Steuern einer Anpassung zu unterziehen. Gleichwohl ist er dennoch an die skizzierten Schranken gebunden, und zwar sowohl an jene, die ihm die Verfassung unmittelbar vorgibt, als auch an jene, die er sich selbst auferlegt hat, nämlich durch seine steuerrechtliche Strukturentscheidung, die er folgerichtig und zur Verwirklichung des Gleichheitsgebots fortzuführen hat. Wie hier vorgeschlagene Änderungen der Abschreibungsmöglichkeiten sind daher rechtfertigungsbedürftig, weichen sie doch von dem objektiven Nettoprinzip ab, wenn sie erwerbsbezogene Aufwendungen für ICEs und PHEVs

---

zu einem Befehl verdichtet, s. hierzu ebf. *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. 5, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 49.

<sup>75</sup> BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a. – *Pendlerpauschale*, Rn. 59; BVerfG, Beschl. v. 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, 2. Ls.

<sup>76</sup> Gleichwohl ist es nicht Voraussetzung für die Verfassungsgemäßheit der Norm, dass das Ziel "verlässlich" erreicht wird; es genügt, wenn sie ein wirksames "Instrument zur Annäherung an ein Ziel ist", BVerfG, Urt. v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99 – *Ökosteuer*; BVerfG, Urt. v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a.

<sup>77</sup> Vgl. BVerfG, Beschl. v. 21.06.2011 – 1 BvR 2035/07, 64; auch BVerfG, Beschl. v. 07.07.2009 – 1 BvR 1164/07, Rn. 86; BVerfG, Beschl. v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, Rn. 93 ff., BVerfG, Urt. v. 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, Rn. 157.

nicht mehr oder nicht mehr vollständig als anrechnungsfähig anerkennen und deren Nutzer daher im Vergleich zu jenen mit Elektrofahrzeugen schlechter stellen.

**ii) Steigendes Rechtsfertigungsbedürfnis der Absenkung der Abschreibungsmöglichkeit**

Eine solche Ungleichbehandlung ist auch und wie bereits dargelegt zum Erreichen von außerfiskalischen Zwecken, etwa wie hier zur Verbesserung des Umweltschutzes grundsätzlich nicht unzulässig. Hierfür muss diese steuerrechtliche Diskriminierung von ICEs und PHEVs aber nicht nur die formellen verfassungsrechtlichen Vorgaben beachten (s.o.), sondern vor allem auch tatsächlich tauglich sein und bleiben, dieses Ziel zu erreichen, was sowohl eine normative als auch eine empirische Beurteilung verlangt.

**1) Ungleichbehandlung innerhalb der Vergleichsgruppe "Kraftfahrzeuge" umso mehr rechtfertigungsbedürftig, je größer sie wird**

Die Absenkung der Abschreibungsmöglichkeit nur für Kraftfahrzeuge mit Verbrennungsmotoren stellt eine im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung innerhalb der Vergleichsgruppe „Kraftfahrzeuge“ dar.<sup>78</sup>

Die Anforderungen an den sachlichen Grund, der die Ungleichbehandlung rechtfertigen soll, steigen mit Umfang und Ausmaß der Abweichung von der einmal getroffenen Belastungsentscheidung:<sup>79</sup>

*„Differenzierungen bedürfen stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Art. 3 Abs. 1 GG gebietet nicht nur, dass die Ungleichbehandlung an ein der Art nach sachlich gerechtfertigtes Unterscheidungskriterium anknüpft, sondern verlangt auch für das Maß der Differenzierung einen inneren Zusammenhang zwischen den vorgefundenen Verschiedenheiten und der differenzierenden Regelung, der sich als sachlich vertretbarer Unterscheidungsgesichtspunkt von hinreichendem Gewicht erweist“.*<sup>80</sup>

---

<sup>78</sup> Die Vergleichsgruppe der „Kraftfahrzeuge“ ergibt sich sowohl aus dem Gesetz selbst, als auch aus dem Sinn und Zweck der Regelung. So regelt der Gesetzgeber in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EstG sowohl Kraftfahrzeuge mit Verbrennungsmotor, als auch Fahrzeuge mit Elektroantrieb gemeinsam unter dem Oberbegriff Kraftfahrzeuge. Bei beiden Arten von Kraftfahrzeugen handelt es sich um Betriebsmittel mit ähnlichem Wert und vergleichbarer Funktion, die sich gegenseitig ersetzen können. Sie bilden damit eine gemeinsame Vergleichsgruppe.

<sup>79</sup> BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 123.

<sup>80</sup> BVerfG, Beschl. v. 21.06.2011 – 1 BvR 2035/07, 64; auch BVerfG, Beschl. v. 07.07.2009 – 1 BvR 1164/07, Rn. 86; BVerfG, Beschl. v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, Rn. 93 ff., BVerfG, Beschl. v. 31.01.1996 – 2 BvL 39/93, Rn. 47; BVerfG, Urt. v. 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, Rn. 157; BVerfG, Beschl. v. 04.12.2002 – 2 BvR 400/98, Rn. 50.

Der Gleichheitssatz ist daher dann verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie das Maß der unterschiedlichen Behandlung rechtfertigen können.<sup>81</sup>

Dabei gilt ein stufenloser am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen.<sup>82</sup>

Unterschiede in den Abschreibungsmöglichkeiten für Kraftfahrzeuge mit Verbrennungs- und solche mit Elektromotoren sind daher nur in dem Maß zulässig, wie sich diese durch das Ziel des Umweltschutzes rechtfertigen lassen. Dabei ist das Maß der Differenzierung den Vorteilen für Umwelt- und Klimaschutz gegenüberzustellen.

## **2) Anforderungen an die Geeignetheit der Maßnahme: Lenkungsziel "Umweltschutz" bereits erreichbar durch moderate Absenkung der Abschreibungsmöglichkeit?**

In Anbetracht des weiten Einschätzungs- und Prognosespielraums des Gesetzgebers haben wir keine Zweifel, dass die Absenkung der Abschreibungsmöglichkeit für ICEs und PHEVs als solche als geeignet, also tauglich anzusehen sind, das Lenkungsziel Umweltschutz zu erreichen. Die Belange des Umweltschutzes, verfassungsrechtlich verankert in Art. 20a GG und nunmehr durch den Klimaschutzbeschluss des Bundesverfassungsgerichts noch einmal aufgewertet,<sup>83</sup> stellen grundsätzlich einen Rechtfertigungsgrund sowohl für die Abweichung von objektiven Nettoprinzip, als auch für die Ungleichbehandlung der Fahrer von ICEs/PHEVs gegenüber jenen von reinen Elektrofahrzeugen dar.

Es ist jedoch gleichzeitig zu beachten, dass der Rechtfertigungsdruck – wie dargelegt – umso größer wird, je stärker die Ungleichbehandlung wird. Während eine unterschiedliche Steuerbelastung aufgrund einer Reduzierung auf z.B. 50 % mitunter mit einem einfachen Verweis auf die überragenden Belange des Umweltschutzes und auf die Staatszielbestimmung des Art. 20a GG noch ohne Weiteres zu rechtfertigen sein dürfte, so ist fraglich, ob eine Absenkung auf 20 % oder gar 0 % aufgrund der nunmehr (beinahe) vollkommenen Ungleichbehandlung überhaupt noch zu rechtfertigen ist, sofern nicht noch weitere gewichtige Gründe hinzukommen – dies insbesondere auch deswegen, weil auch eine Staatszielbestimmung ihrerseits nicht mehr als eine verfassungsrechtliche Vorgabe und schon

---

<sup>81</sup> Vgl. BVerfG, Beschl. v. 21.06.2011 – 1 BvR 2035/07, Rn. 64.

<sup>82</sup> Vgl. BVerfG, Beschl. v. 11.12.2019 – 1 BvR 3087/14, Rn. 9.

<sup>83</sup> BVerfG, Beschl. v. 24.03.2021 – 1 BvR 2656/18, u.a., 2. Ls.

gar nicht absolut ist und sich ihrerseits in das Gefüge der grundrechtlichen Gewährleitungen und dem Gleichheitsgrundsatz einordnen muss.

Der Einwand erscheint plausibel und naheliegend, dass vor allem am Anfang bei der Verabschiedung einer Steuerreform mit der entsprechenden medialen Präsenz ein Lenkungseffekt zu verzeichnen ist, der jedoch über die Jahre abnimmt und das obwohl die steuerlichen Nachteile aufgrund der abnehmenden Abschreibungsmöglichkeit zunehmen. Dies könnte dazu führen, dass allein am Anfang ein Überdenken der Entscheidung für die Anschaffung von ICEs und PHEVs einsetzt und diese Grundentscheidung – so sie denn einmal gefällt ist – sodann nicht mehr hinterfragt wird, auch nicht aufgrund der „schleichenden“ weiteren Absenkung der Abschreibungsmöglichkeit. Letztlich ist dies aber eine Prognoseentscheidung, die allein mit Rekurs auf bereits vorhandenes empirisches Wissen bei vergleichbaren Konstellationen gefällt werden kann. Sollte der Lenkungseffekt aber tatsächlich am Anfang am größten sein und sodann beständig und zunehmend abnehmen, dann nimmt im gleichen Maße der Rechtfertigungsdruck für das Abweichen von der steuerrechtlichen Strukturentscheidung zu. Sofern sich die Maßnahme als nicht mehr lenkungstauglich erweist, wäre sie nicht mehr rechtfertigungsfähig. In jedem Fall erscheint es ratsam, die Absenkungsstufen nicht zu kleinteilig zu wählen, so dass jede weitere Absenkung einen spürbaren Effekt hat.

### **3) Jedenfalls ist Schlechterstellung bei fehlender Ausweichmöglichkeit aus tatsächlichen Gründen durch Härtefallregelung aufzufangen**

Zugleich ist aber ebenso zu beachten, dass unbedingte verfassungsrechtliche Voraussetzung für die Zulässigkeit der gestuften Abschaffung der Abschreibungsmöglichkeiten von ICEs und PHEVs weiterhin die Tauglichkeit der Maßnahme zum Erreichen des Ziels „Umweltschutz“ ist und bleibt. Wenn dieses Ziel aber von vornherein nicht erreicht werden kann, der Lenkungseffekt also ausbleibt, so ist die Ungleichbehandlung nicht (mehr) zu rechtfertigen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn bereits aus rein tatsächlichen Gründen ein Wechsel von ICEs / PHEVs zu reinen Elektrofahrzeugen keine Option ist, etwa weil es (noch) nicht genügend reine Elektrofahrzeuge im Markt gibt oder weil schlicht noch die nötige (Lade-)Infrastruktur – wie vor allem im ländlichen Raum – fehlt. Diesen Konstellationen, die zurzeit noch die Regel denn die Ausnahme beschreiben, sind durch Härtefallklauseln Rechnung zu tragen, und zwar dadurch, dass eben dort eine Ungleichbehandlung (noch) nicht stattfindet.

#### **b) Vorschlag 2: Reform der 1 %-Regelung**

Die 1 %-Regelung dient einer typisierten Umsetzung des bestehenden Nutzungsvorteils durch die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs (hierzu i.) und ist als solche – soweit derzeit feststellbar – auch verfassungsgemäß (hierzu ii.). Zur Förderung von



Elektrofahrzeugen wurde die 1%-Regelung für Elektrofahrzeuge abgesenkt (hierzu iii.). Eine Anhebung der 1 % Regelung ist dagegen nur eingeschränkt möglich (iv.).

#### **i) Begründung und Hintergrund der 1 % Regelung**

Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Entnahmen aus dem Betriebsvermögen dem steuerpflichtigen Gewinn hinzuzurechnen. Eine solche Entnahme kann insbesondere auch in der (teilweise) privaten Nutzung von Betriebsmitteln (hier insbesondere Kraftfahrzeugen) bestehen.

Die 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG dient der pauschalierten Berechnung des hierzu anzusetzenden und in der Folge zu besteuerten Nutzungsvorteils. Dieser Vorteil umfasst nicht nur die Zurverfügungstellung des Fahrzeugs selbst, sondern auch die Übernahme sämtlicher damit verbundener Kosten wie Steuern, Versicherungsprämien, Reparatur- und Wartungskosten sowie Treibstoffkosten.<sup>84</sup>

Die Regelung bezweckt damit die vereinfachte Bewertung der privaten Nutzung betrieblicher Kraftfahrzeuge, zur Gewährleistung von Praktikabilität und zur Erleichterung der Verwirklichung des Steueranspruchs.<sup>85</sup>

Hierzu ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG bei einer privaten Nutzung eines überwiegend beruflich genutzten Kraftfahrzeugs für jeden Kalendermonat 1% des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung als Nutzungsvorteil und damit nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG als Teil des steuerpflichtigen Gewinns anzusetzen.

Die genannten 1 % des Listenpreises setzen den Nutzungsvorteil notwendigerweise stark pauschalierend und typisierend um, wurden aber nicht willkürlich festgelegt.<sup>86</sup> Grundlage sind vielmehr statistische Erhebungen, in die die durchschnittlichen Gesamtkosten aller auch privat genutzten betrieblichen Fahrzeuge eingegangen sind. Danach soll der mit 1% des Listenpreises bemessene Wert realistisch den durchschnittlichen – also vom Einzelfall losgelösten – Anteil der Gesamtkosten widerspiegeln, der auf die reinen Privatfahrten entfällt.<sup>87</sup>

---

<sup>84</sup> BFH, Urt. v. 09.11.2017 – III R 20/16, Rn. 15.

<sup>85</sup> BFH, Urt. v. 8.11.2018 – III R 13/16; *Ehmke*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 158. EL (Stand: August 2021), § 6 EStG Rn. 1013.

<sup>86</sup> BFH, Urt. v. 15.5.2018 – X R 28/15, Rn. 22; vgl. oben I.2.b.

<sup>87</sup> BFH, Urt. v. 15.05.2002 – VI R 132/00, Rn. 14; BFH, Urt. v. 09.11.2017 – III R 20/16, Rn. 15; BFH, Urt. v. 09.11.2017 – III R 20/16, Rn. 15.

Hierbei handelt es sich nach Auffassung des Bundesfinanzhofs um einen sachgerechten Maßstab.<sup>88</sup>

## ii) **Einschlägige Rechtsprechung**

Zwar wird teilweise bezweifelt, ob die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG und insbesondere die darin enthaltene Pauschalisierung verfassungsgemäß ist.<sup>89</sup>

Jedenfalls vom Bundesfinanzhof wird die Regelung allerdings trotz ihrer Typisierung und Pauschalisierung für zulässig gehalten:

*„Typisierende Regelungen zur Ordnung von Massenerscheinungen sind im Bereich der Steuergesetzgebung häufig anzutreffen. Steuergesetze müssen typisieren, also geringfügige oder in besonders gelagerten Fällen auftretende Ungleichheiten in Kauf nehmen, um praktikabel zu sein, komplizierte Lebenssachverhalte übersichtlicher und verständlicher zu gestalten und die Verwirklichung des Steueranspruchs verfahrensrechtlich zu erleichtern und die für den Staat verfügbaren personellen und finanziellen Mittel zu berücksichtigen.“<sup>90</sup>*

*„Nutzt daher der Gesetzgeber den ihm im Steuerrecht für Typisierungen zur Verfügung stehenden Spielraum und schafft er wie im Streitfall eine typisierend-pauschalierende Regelung zur Erfassung der für ihn ansonsten kaum zuverlässig zu ermittelnden betrieblichen bzw. privaten Kfz-Nutzung, so ist dies dem Grunde nach verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.“<sup>91</sup>*

Gegen diese Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wurde eine Verfassungsbeschwerde zum Bundesverfassungsgericht eingelegt, über die bisher noch nicht entschieden wurde.<sup>92</sup> Es bleibt daher abzuwarten, ob auch das Bundesverfassungsgericht die Regelung in ihrer jetzigen Form bestätigt.

Nach unserer rechtlichen Einschätzung sprechen dabei allerdings die besseren Gründe für eine Verfassungsmäßigkeit der Regelung und der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, insbesondere da die Pauschalisierung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Hs. 1 EStG

<sup>88</sup> BFH, Urt. v. 15.05.2018 – X R 28/15; *Oellerich*, in: BeckOK, EStG, 10. Ed. (Stand: 01.06.2021), § 6 Rn. 2207.

<sup>89</sup> Hierzu im Einzelnen: *Oellerich*, in: BeckOK, EStG, 10. Ed. (Stand: 01.06.2021), § 6 Rn. 2222 ff.

<sup>90</sup> BVerfG, Beschl. v. 10.04.1997 – 2 BvL 77/92; BVerfG, Urt. v. 07.12.1999 – 2 BvR 301/98; BFH, Urt. v. 24.02.2000 – III R 59/98.

<sup>91</sup> BFH, Urt. v. 24.02.2000 – III R 59/98; BFH, Urt. v. 15.05.2018 – X R 28/15.

<sup>92</sup> Vgl. laufendes Verfahren BVerfG, 2 BvR 1219/18 in Hinblick auf BFH, Urt. v. 15.05.2018 – X R 28/15.

durch die Führung eines Fahrtenbuchs und den Nachweis konkreter Aufwendungen widerlegbar ist und der Betroffene der Regelung daher ausweichen kann.<sup>93</sup>

**iii) Begründung und Hintergrund des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Hs. 2 EStG (Förderung der E-Mobilität)**

Zwar gilt die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Hs. 1 EStG grundsätzlich auch für Elektrofahrzeuge, allerdings sieht § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Hs. 2 EStG für diese eine Minderung der zugrunde zu legenden Listenpreise um die Hälfte und entsprechend eine Halbierung des anzurechnenden Vorteils vor.

Die Systematik der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Hs. 2 EStG wird damit auch für Elektrofahrzeuge beibehalten. Die Halbierung der zugrunde zu legenden Listenpreise führt allerdings dazu, dass nur die Hälfte des tatsächlich bestehenden Nutzungsvorteils durch die private Nutzung von Elektrofahrzeugen besteuert wird.<sup>94</sup>

Die Regelung dient damit der steuerlichen Förderung von Elektromobilität und zusammen mit weiteren Maßnahmen dem gesetzgeberischen Zweck einer Verstärkung und Verstetigung der staatlichen Anreize über die bereits bestehenden Vorteile für Elektrofahrzeuge hinaus.<sup>95</sup>

**iv) Änderungsmöglichkeiten**

Eine weitere Belastung von Dienstwagen mit Verbrennungsmotor ist nur auf der Grundlage entsprechender statistischer Daten zulässig (hierzu 1.). Eine weitere Absenkung der 1%-Regel für Elektrofahrzeuge ist dagegen grundsätzlich möglich (hierzu 2.).

**1) Schwierigkeiten bei „Anhebung“ der 1 %-Regelung aufgrund fehlender rechtfertigender Datenbasis**

Zwar ist eine Anhebung der 1 %-Regelung nur zulässig, soweit statistisch auch ein entsprechender Nutzungsvorteil besteht (hierzu a.). Eine weitere Belastung von Kraftfahrzeugen mit Verbrennungsmotoren kann aber gegebenenfalls über andere steuerliche Maßnahmen erreicht werden (hierzu b.).

---

<sup>93</sup> BFH, Urt. v. 15.05.2018 – X R 28/15, Rn. 23, s. hierzu auch unter Punkt II.2a.ii.3).

<sup>94</sup> BT-Drs. 19/4455, S. 40; BT-Drs. 19/13436, S. 70.

<sup>95</sup> BT-Drs. 19/4455, S. 40; BT-Drs. 19/13436, S. 1, 105.

**(a) Erforderlichkeit eines zu steuernden Vermögensvorteils**

Da es sich bei dem nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG anzusetzenden 1 % des Brutto-listenpreises um eine pauschalierte Umsetzung des statistisch vorhandenen Nut-zungsvorteils handelt<sup>96</sup>, ist eine Anhebung des Satzes von 1 % zulässig, soweit statistisch ein entsprechender Nutzungsvorteil besteht.

Da sich der Gesetzgeber mit dem Nettoprinzip dafür entschieden hat, ausschließlich den „Netto-Gewinn“ einer Tätigkeit der steuerrechtlichen Belastung zu unterwer-fen<sup>97</sup>, kann auch die private Nutzung von Kraftfahrzeugen nur besteuert werden, so-weit tatsächlich ein Nutzungsvorteil besteht.

Zwar ist es möglich, diesen Nutzungsaufwand – wie derzeit mit der 1 %-Regelung – zu pauschalieren. Eine derartige Pauschalierung muss aber jedenfalls an statistische Nutzungsvorteile anknüpfen.<sup>98</sup>

Eine Anhebung der 1 %-Regelung ist daher möglich, soweit ein derartiger höherer Nutzungsvorteil durch entsprechende Studien und statistische Daten belegen wer-den kann. Ob ein höherer Nutzungsvorteil, der eine Anhebung der 1 %-Regelung rechtfertigt, tatsächlich besteht, ist für uns nicht sicher feststellbar.

Wir empfehlen daher, entsprechende statistische Daten zusammenzustellen, die ur-sprüngliche Herleitung der 1 %-Regelung aus dem Jahr 1982 zu überprüfen, die ihr zugrunde liegenden Annahmen dem aktuellen Verhalten der Nutzung von Dienstwa-gen gegenüberzustellen und dann ggf. auf dieser Grundlage eine neue (höhere) Pau-schalierung vorzunehmen.

Eine Anhebung über einen statistisch vorhandenen Nutzungsvorteil hinaus würde demgegenüber zu einer Versteuerung eines tatsächlich nicht vorhandenen Gewinns führen. Dies stellte eine Abweichung vom Nettoprinzip<sup>99</sup> und damit von der einkom-menssteuerrechtlichen Grundentscheidung des Gesetzgebers dar. Eine solche Ab-weichung ist im Hinblick auf Art. 3 GG nur sehr begrenzt in Einzelfällen zulässig,<sup>100</sup> solange im Durchschnitt der Gesamtheit der von der Pauschalierung erfassten Fälle ein tatsächlicher Nutzungsvorteil gegeben ist.

---

<sup>96</sup> Siehe hierzu unter Punkt II.2.b.i.

<sup>97</sup> Siehe hierzu unter Punkt II.1.c.ii.1) (a).

<sup>98</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 24.02.2000 – III R 59/98; BFH, Urt. v. 15.05.2018 – X R 28/15.

<sup>99</sup> Siehe hierzu unter Punkt II.1.c.ii.1).

<sup>100</sup> Siehe hierzu unter Punkt II.1.c.ii.2).

**(b) Zu prüfender Ausweg: Sondersteuer auf Dienstwagen?**

Der erwünschte Lenkungseffekt zugunsten von Elektrofahrzeugen kann gegebenenfalls auch auf anderen Wegen erzeugt werden:

- Denkbar ist zuerst eine Erhöhung der bestehenden Steuern mit Bezug zu Kraftfahrzeugen mit Verbrennungsmotoren.

Dies gilt insbesondere für die Kraftfahrzeugsteuer, von der Elektrofahrzeuge bereits ausgenommen sind,<sup>101</sup> aber auch für die Besteuerung von Kraftstoffen<sup>102</sup>.

Eine entsprechende Erhöhung der Kraftfahrzeugsteuer unter Differenzierung nach der Menge des ausgestoßenen CO<sub>2</sub> wurde bereits mit dem Siebten Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes am 17.09.2020 vom Bundestag beschlossen.<sup>103</sup> Hieran kann angeknüpft und diese Entwicklung fortgesetzt werden.

Eine Anknüpfung an diese Steuern hätte den Vorteil, dass sich diese nicht lediglich auf betriebliche, sondern alle Kraftfahrzeuge mit Verbrennungsmotor bezöge und damit zu größeren Lenkungseffekten führen würde sowie deutlich einfacher umsetzbar sein könnte.

- Denkbar wäre außerdem auch eine neue Besteuerung von Dienstwagen mit Verbrennungsmotoren.

Eine solche Steuer würde aber an einen ähnlichen Steuertatbestand anknüpfen wie die Kraftfahrzeugsteuer und könnte daher eine doppelte Besteuerung darstellen, die grundsätzlich zu vermeiden ist.<sup>104</sup>

Die Steuer würde weiterhin betrieblich und privat genutzte Kraftfahrzeuge unterschiedlich behandeln. Wie dargestellt, müsste dies durch einen entsprechenden legitimen Zweck gerechtfertigt werden.<sup>105</sup> Zur Unterscheidung zwischen dienstlichen und privaten Kraftfahrzeugen kann der Umweltschutz nur begrenzt als Zweck herangezogen werden.

---

<sup>101</sup> Vgl. § 3d KraftStG 2002.

<sup>102</sup> Energiesteuergesetz, EnergieStG, vom 15.07.2006 als Nachfolgegesetz zum Mineralölsteuergesetz (MinöStG).

<sup>103</sup> Vgl. Entwurf eines Siebten Gesetzes zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes, BT Drs. 19/20978 v. 10.07.2020.

<sup>104</sup> BVerfG, Urt. v. 06.03.2002 – 2 BvL 17/99.

<sup>105</sup> Siehe hierzu unter Punkt I.1.c.ii.2); vgl. hierzu auch *Oellerich*, in: BeckOK, EStG, 10. Ed. (Stand: 01.06.2021), § 6 Rn. 2209.



Die Prüfung der Zulässigkeit dieser Möglichkeiten überschreitet den vereinbarten Gutachtenauftrag. Gerne nehmen wir diesen im Rahmen einer weiteren Prüfung noch vor.

## 2) Finanzverfassungsrechtliche Zulässigkeit der „Absenkung“ der 1 %-Regelung

Finanzverfassungsrechtlich zulässig ist jedoch eine weitere Absenkung der 1 %-Regelung, also die Privilegierung von vollelektrischen Kraftfahrzeugen.

Eine rechtfertigungsbedürftige Abweichung der einkommenssteuerrechtlichen Strukturentscheidung, also vom objektiven Nettoprinzip und vom Veranlassungsprinzip, lässt sich von vornherein nicht erkennen. Man könnte sogar formulieren, dass sie diese beiden Prinzipien erst verwirklicht, indem sie die grundsätzliche Abziehbarkeit von erwerbsbezogenen Aufwendungen von den zu versteuernden Einnahmen nicht durch normativ bestimmte Vermögensvorteile im Ergebnis wieder konterkariert. Die gleichwohl eintretende Ungleichbehandlung ist jedenfalls mit dem Verweis auf das verfassungsrechtlich anerkannte Ziel des Umweltschutzes gerechtfertigt.

Hierbei ist zu bemerken, dass § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Hs. 2 Var. 3 EstG für bestimmte Elektrofahrzeuge bereits eine Minderung des Listenpreises auf ein Viertel vorsieht.<sup>106</sup> Hieran kann angeknüpft und dieser Tatbestand ausgeweitet werden.

\*\*\*\*\*

---

<sup>106</sup> Dies gilt für Kraftfahrzeuge, die nach dem 31.12.2018 und vor dem 01.01.2031 angeschafft wurden, die keine Kohlendioxidemission je gefahrenem Kilometer haben, und soweit der Bruttolistenpreis des Kraftfahrzeugs nicht mehr als EUR 60.000 beträgt, siehe § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Hs. 2 Var. 3 EstG.