

## Deutsche Kfz-Steuer und Europäisches Recht – Irrungen und Wirrungen

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

### 1. Die Kraftfahrzeugsteuer als Schauplatz vielfältiger Scharmützel

#### 1.1 Leistungsfähigkeitsprinzip und Lenkungsziele

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist ein sachgerechtes, sinnstiftendes Fundamentalprinzip der Besteuerung.<sup>1</sup> Es ist – zugegebenermaßen – kein sachgerechtes Prinzip für wirtschaftslenkende Normen,<sup>2</sup> jedoch bedürfen Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips der Rechtfertigung durch andere steuersystematisch anerkannte Prinzipien, welche unmittelbar oder mittelbar dem Gemeinwohl oder dem öffentlichen Interesse dienen. Derartige Durchbrechungen scheinen – in den letzten Jahren zunehmend – von der Ausnahme zur Regel zu mutieren, da zahlreiche fiskalische, ökonomische und ökologische Gesichtspunkte, welche zudem durch unterschiedliche weltanschauliche oder politische Standpunkte oft sehr unterschiedliche Ausprägungen erfahren, dieses als solches nicht deduzierbare Fundamentalprinzip mit einem bunten Strauß von Nebenaspekten anreichern.

Die Besteuerung des Kraftfahrzeugverkehrs im weiteren Sinne legt hiervon beredtes Zeugnis ab. Mag sie auch *prima facie* nicht im Zentrum des steuerwissenschaftlichen Interesses liegen, so ist sie jedoch einerseits für die betroffenen Bürger und Unternehmer von unmittelbarer praktischer Relevanz und andererseits symptomatisch für viele aktuelle Probleme der Steuergesetzgebung wie der materiellen Steuergerechtigkeit. Dies beginnt bereits damit, daß der Kraftfahrzeugverkehr konkret von drei Steuern auf die Einkommensverwendung, nämlich die allgemeine Umsatzsteuer, die Mineralölsteuer sowie die Kraftfahrzeugsteuer betroffen wird. Sinnvolle Bemühungen, jedenfalls durch eine Zusammenlegung der beiden letztgenannten Steuerarten zu einer verfahrensrechtlichen Vereinfachung (auch für die Finanzverwaltung) sowie materiell zu einer stärkeren Betonung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu kommen, sind nicht nur an Fragen der Verteilung des Steueraufkommens zwischen Bund und Ländern, sondern wohl auch daran gescheitert, daß mit den beiden Steuerarten im Besonderen Lenkungs- und sonstige Zwecke verfolgt werden, welche man – je nach

herrschender politischer Auffassung mit unterschiedlicher Zielrichtung – durch eine Vereinheitlichung wohl nicht mehr so differenziert zu verfolgen können glaubte.

Bei der Kraftfahrzeugsteuer drängen einerseits umwelt- und verkehrspolitische Aspekte in die Richtung einer tendenziellen Erhöhung bzw. Verschärfung der Steuerlast, wohingegen z. B. Fragen der Förderung der Wirtschaft, sei es der (deutschen) Automobilindustrie insgesamt, aber auch z. B. des gewerblichen Güterkraftverkehrs im Verhältnis zu Mitbewerbern aus anderen europäischen Ländern (man vgl. nur die jüngste Diskussion um eine Subventionierung durch eine Teilvergütung der Kraftfahrzeugsteuer o. ä. eher in die entgegengesetzte Richtung weisen. Auch andere volkswirtschaftliche Erwägungen spielen hier eine Rolle. Dies zeigen z. B. die in regelmäßigen Abständen auftauchenden Vorschläge zur Senkung der Kraftfahrzeugsteuer als Äquivalent zur Mehrbelastung der Bürger bei signifikantem Ansteigen der Benzinpreise aufgrund der Situation auf dem Rohölmarkt.

#### 1.2 Steuerrecht und Straßenverkehrsrecht

Eines der ständigen „Spielfelder“ zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem ist hier die Besteuerung von Kraftfahrzeugen, die jedenfalls im Grenzbereich zwischen normalen „Personenkraftwagen“ und „anderen Fahrzeugen“ im Sinne der §§ 2, 8 Kraftfahrzeugsteuergesetz angesiedelt sind. Während Personenkraftwagen grundsätzlich nach Hubraum unter Berücksichtigung differenzierter Schadstoffklassen gem. § 9 Abs. 1 Ziffer 2 Kraftfahrzeugsteuergesetz besteuert werden, gilt für andere Kraftfahrzeuge bis zu einem zulässigen Gesamtgewicht von 3,5 t eine gewichtsbezogene Besteuerung gem. § 9 Abs. 1 Ziffer 3 Kraftfahrzeugsteuergesetz, oberhalb dieser Gewichtsgrenze eine gewichts- und schadstoff- bzw. geräuschklassenorientierte Besteuerung gem. § 9 Abs. 1 Ziffer 4 Kraftfahrzeugsteuer-

Die mit ►► gekennzeichneten Entscheidungen können als Volltext unter [www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org) in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

1 Tipke, Steuerrecht, 11. Auflage, Seite 59.

2 Vgl. Tipke, a. a. O., Seite 64.

gesetz. Da vielfach die oben angesprochenen Fahrzeuge im „Grenzbereich“ über relativ hubraumstarke und tendenziell kraftfahrzeugsteuerlich benachteiligte Dieselmotoren verfügen, können im Einzelfall jährliche Besteuerungsunterschiede bis in den vierstelligen Bereich hinsichtlich desselben Fahrzeuges in Abhängigkeit von der Frage entstehen, ob dieses kraftfahrzeugsteuerlich als Pkw oder als sonstiges Fahrzeug einzuordnen ist.

§ 2 Abs. 2 Kraftfahrzeugsteuergesetz trifft insoweit die grundsätzliche Anordnung, daß für die steuerliche Einordnung grundsätzlich die „jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften“ anwendbar seien. Hieran anknüpfend wurden zunächst einige Fälle bekannt, in denen Steuerpflichtige eine fallweise recht großzügige Handhabung der Zulassungsbehörden bzw. der mit den technischen Feststellungen betrauten amtlich anerkannten Sachverständigen ausnutzten, um als Reaktion der sich in den 90-er Jahren stufenweise verschärfenden Hubraum- bzw. Schadstoffklassenbesteuerung durch mehr oder weniger umfangreiche technische Veränderungen eine verkehrsrechtliche Einordnung als Lastkraftwagen oder sonstiges „anderes Fahrzeug“ zu erreichen, um dadurch zu einer Besteuerung nach dem Gesamtgewicht zu kommen. Diese Fälle wurden zunehmend von den Finanzämtern seit ca. Mitte der 90er Jahre aufgegriffen und eine eigene Auslegungsbefugnis der verkehrsrechtlichen Begriffe gerade in derartigen „Umbaufällen“ in Anspruch genommen. Diese vom BFH gebilligte,<sup>3</sup> wenn auch an einer Einzelfallprüfung gebundene Möglichkeit, abweichend von der verkehrsrechtlichen Beurteilung durch die Zulassungsbehörden zu einer anderen Einordnung hinsichtlich der kraftfahrzeugsteuerlichen Fahrzeugart zu kommen, war erkennbar davon geprägt, einerseits die im Grundsatz sinnvolle Kohärenz von verkehrsrechtlicher Einstufung und kraftfahrzeugsteuerlicher Bewertung nicht allgemein durch eine „freie Interpretation“ durch die Finanzbehörden zu ersetzen, andererseits aber auch eine Handhabe in den Fällen zu bieten, in denen – hätte es sich nicht formal um eine technische Frage gehandelt – die tatsächliche Umgestaltung trotz der im Einzelfall erteilten Sanktion durch den amtlich anerkannten Sachverständigen in die Nähe eines steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs gem. § 42 AO geriet. Eine Fülle von Judikaten hierzu zeigte, daß diesen schmalen Grad in der Praxis einzuhalten offensichtlich Finanzbehörden wie Steuerpflichtigen nicht immer einfach fiel, zumal in Anwendung dieser Rechtsprechung auch Fahrzeuge hiervon betroffen wurden, bei denen schon hersteller- bzw. importeurseits die allgemeine Betriebserlaubnis das Fahrzeug als Lkw – wie z. B. bei sog. Pickups – auswies, die Finanzbehörden dies aber aufgrund der ihnen vom BFH zugestandenen phänotypischen Beurteilungspraxis nicht anerkannten.

Eine eindeutige und auch vom BFH bestätigte Grenzlinie zog allerdings der bislang geltende § 23 Abs. 6 a StVZO,

der besagte, daß wahlweise zum Personen- bzw. Gütertransport bestimmte sog. Kombinationskraftfahrzeuge, soweit sie ein zulässiges Gesamtgewicht von über 2 800 kg aufwiesen, nicht als Personenkraftwagen, sondern als anderes Fahrzeug im verkehrsrechtlichen Sinne anzusehen seien.<sup>4</sup> Dieser kraftfahrzeugsteuerliche „safe harbor“ führte dann dazu, daß bei schweren Kombis und Geländewagen verstärkt sog. „Auflastungen“ vorgenommen wurden, bei denen das verkehrsrechtliche höchstzulässige Gesamtgewicht über die kritische Grenze von 2 800 kg gehoben wurden. Hersteller und Importeure zogen nach, so daß auch serienmäßig ausgestattete Fahrzeuge vielfach ein entsprechendes höchstzulässiges Gesamtgewicht aufweisen.

Dies wurde wiederum als fiskalpolitisch unerwünschtes „Steuerschlupfloch“ angesehen, weshalb – da hier auf dem Verwaltungswege kein Beikommen möglich erschien – auf politischer Ebene die Lösung darin gesehen wurde, § 23 Abs. 6 a StVZO mit Wirkung zum 1. 5. 2005 aufzuheben. Diese – unabhängig von ihrer Bewertung – fiskalpolitisch nachvollziehbare Maßnahme wurde in der öffentlichen Diskussion dann damit begründet, daß tendenziell ohnehin umweltpolitisch unerwünschte „Spritfresser“ betroffen seien und es doch wohl auch der Steuergerechtigkeit widerspräche, wenn sich die Besitzer schwerer und großvolumiger Geländewagen, wie sie von zahlreichen Premiumherstellern angeboten würden, auch hierdurch noch eine steuerliche Begünstigung erkaufen könnten. Nicht weniger engagiert trugen Betroffene den Anbietern nahestehende Kreise vor, daß unzumutbare Härten durch eine Erhöhung der Kfz-Steuer um mehrere 100% im Einzelfall einträten. Nachdem seitens der Politik zunächst versucht worden war, die Interessengruppe der mittelständigen Unternehmer – hinsichtlich der von dort zahlreich gewerblich genutzten Kombinationskraftwagen ebenfalls betroffen waren – durch das In-Aussicht-Stellen einer „Bereichsausnahme“ in Abhängigkeit von der konkreten Nutzung zu beruhigen, wurde dieses Vorhaben wohl aufgrund der steuersystematisch und praktisch nicht umsetzbaren Trennbarkeit zwischen einer Nutzung zu „guten“ gewerblichen und „bösen“ privaten Interessen im geltenden Recht nicht umgesetzt.

Die Bundesrepublik Deutschland war mit diesen Überlegungen im Übrigen kein Einzelfall. So plante z. B. Frankreich, schon beim Erwerb hubraumstarker Limousinen, Kombinationskraftwagen und Geländefahrzeuge eine Sondersteuer zu erheben und im Gegenzug mit einem Rußpartikelfilter ausgerüstete Dieselfahrzeuge besonders steuerlich

3 Vgl. etwa BFH, Beschluß vom 22. 12. 2003 – VII B 65/03; Urteil vom 1. 8. 2000 – VII R 26/99, Bundessteuerblatt II 2001, Seite 72 ff.; Urteil vom 31. 5. 1995 – VII R 98/94, Bundessteuerblatt II 1997; Seite 672 ff.; jeweils mit weiteren Nachweisen.

4 Vgl. BFH, Urteil vom 26. 8. 1997 – VII R 60/97, Bundessteuerblatt II 1997, Seite 744 ff.; BFH, Urteil vom 31. 3. 1998 – VII R 116/97, Bundessteuerblatt II 1998, Seite 487 ff.

zu fördern. Als aber deutlich wurde, daß hierdurch – ein Schuft, der Böses dabei denkt – de facto fast ausschließlich Importfahrzeuge steuerlich belastet worden wären, wohingegen die in der automobilen Oberklasse kaum vertretene französische Automobilindustrie wiederum führend in der serienmäßigen Ausstattung von Dieselfahrzeugen mit Rußpartikelfiltern war, wurde dieses Vorhaben wieder als potentiell mittelbarer Verstoß gegen die Warenverkehrsfreiheit gem. Art. 28 EG-Vertrag aufgegeben.

## 2. Europarechtlicher Aspekt

### 2.1 Vorgabe durch europäische Richtlinien

Auch in Deutschland mußte man hingegen erkennen, daß der – gestrichene – § 23 Abs. 6a StVZO möglicherweise nur ein Teil der „jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften“ war, an die § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG ausdrücklich anknüpft. Offensichtlich nicht hinreichend berücksichtigt wurde der Umstand, daß schon seit Februar 1970 die Richtlinie der damaligen EWG 70/156/EWG existierte, welche entsprechend der letzten Anpassung durch die Richtlinien 2001/116/EG und dem dortigen Anhang II sehr konkrete Begriffsbestimmungen für Fahrzeugklassen und Fahrzeugtypen beinhaltet. Die technischen Details sind hier nicht auszubreiten.<sup>5</sup> Dort sind sehr genaue, zugleich aber auch eindeutig und unmittelbar ohne große Interpretationsschwierigkeiten feststellbare Merkmale vorhanden, welche zwingend zu der Einordnung eines bestimmten Fahrzeuges in eine entsprechende Klasse führen. Daraus ergibt sich u. a., daß unter mathematisch recht einfach zu berechnenden Bedingungen bestimmte Kombinationsfahrzeuge nicht als Fahrzeuge der für Personenkraftwagen geltenden Klasse M1 angehören, sondern jedenfalls ein „anderes Fahrzeug“ als ein Personenkraftwagen sind (sog. Klasse M1 AF).

### 2.2 Transformation in nationales Recht

Tatsächlich ergab sich zugleich der Befund, daß die entsprechende Richtlinie sowohl legislatorisch wie auch in der Verwaltungspraxis zumindest unvollständig umgesetzt worden war. Gem. Artikel 4 Abs. 1 der Richtlinien 2001/116/EG hätte diese spätestens zum 1. 7. 2002 umgesetzt werden müssen. Tatsächlich ergibt sich zwar durch zahlreiche Bezugnahmen in der StVZO (z. B. § 19 Abs. 1 Nr. 1, § 23 Abs. 1 Satz 7, § 30 a Abs. 4 Nr. 1) sowie aus den Gesetzesmaterialien zur Aufhebung des § 23 Abs. 6 a StVZO, daß die betreffende Richtlinie dem deutschen Verordnungsgeber durchaus als zu berücksichtigten bekannt ist; andererseits sind die dortigen Anordnungen eben durch allenfalls recht vage Inbezugnahmen in die StVZO inkooperiert worden und in der Praxis der erteilten straßenverkehrsrechtlichen Zulassungen durch die nationalen Behörden überwiegend nicht oder jedenfalls uneinheitlich berücksichtigt worden. Während die

deutsche Finanzverwaltung einerseits aufgrund des Wegfalls des § 23 Abs. 6 a StVZO geänderte Steuerbescheide an die Besitzer entsprechender Kombinationskraftwagen mit zum Teil hohen Steuernachforderungen versandte, ergab sich, daß bei einem Großteil der betroffenen Fahrzeuge jedenfalls materiell eine EG-rechtliche Einstufung als „anderes Fahrzeug“ gegenüber einem Personenkraftwagen geboten war, in einigen wenigen Fällen sogar die entsprechende Einstufung in die sog. Klasse M1 AF der Richtlinie 2001/116/EG auch den entsprechenden Fahrzeugpapieren zu entnehmen war. Zugleich beehrten zahlreiche Fahrzeugbesitzer einen entsprechenden – ergänzenden – Eintrag in ihre Fahrzeugpapiere. Nachdem dies zum Teil auch durch die amtlich anerkannten Sachverständigen bzw. die Zulassungsstellen entsprechend vorgenommen wurde, rückten wiederum die damit verbundenen fiskalpolitischen Weiterungen verstärkt ins Blickfeld. Die Finanzverwaltung entschloß sich bundeseinheitlich zu der Vorgehensweise, die EG-rechtliche Einstufung als unbeachtlich anzusehen und hierauf gestützte Einsprüche gegen die entsprechenden Kraftfahrzeugsteuerbescheide zurückzuweisen bzw. auch keine Aussetzung der Vollziehung zu gewähren. Flankierend lehnten nun auch die entsprechenden technischen sachverständigen Organisationen überwiegend eine Ergänzung bzw. Umschlüsselung in den Zulassungsunterlagen der betreffenden Fahrzeuge ab. Einerseits wurde darauf hingewiesen, daß nach dem deutschen Text der Straßenverkehrszulassungsverordnung eine Einstufung nach den entsprechenden EU-Kodierungen in den z. Zt. gültigen Fahrzeugpapieren nicht vorgesehen sei und überdies nur anfänglich erfolgen könne, zum anderen sei dies jedenfalls so lange zurückzustellen, bis Festlegungen zur steuerlichen Behandlung und einer darauf aufbauenden Handhabung durch die Finanzämter vorlägen.<sup>6</sup>

## 3. Anwendung im nationalen Recht

### 3.1 Anwendung de lege lata

Unter diesen Bedingungen steht bislang die Finanzverwaltung auf dem Standpunkt, daß die Zuordnung zu einer entsprechenden Fahrzeugart allein anhand des nationalen Rechtes zu vollziehen sei. Darüber hinaus seien die Finanzbehörden nicht an die verkehrsrechtliche Einstufung gebunden und könnten eigene Festlegungen treffen.

Dem steht die Auffassung gegenüber, daß der in § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG enthaltene Verweis auf die „jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften“ neben dem Verweis auf die deutsche Straßenverkehrszulassungsordnung auch ein Verweis auf die oben genannten Richtlinien

5 Vgl. Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften vom 21. 1. 2002 L 18, Seite 1 ff.

6 Vgl. z. B. TÜV-Süd, Rundschreiben vom 27. 1. 2005, K 01/05.

enthalte. Es kann dabei letztlich dahingestellt bleiben, ob durch die – wenn auch etwas halbherzige – Inkorporierung insbesondere der Richtlinie 2001/116/EG durch mehrere Inbezugnahmen in die Straßenverkehrszulassungsordnung eine in vollem Umfang genügende Umsetzung dieser Richtlinie stattgefunden hat. Selbst wenn man dies nicht annähme, müßte entsprechend der zwischenzeitlich eingeführten Rechtsprechung des EuGH angenommen werden, daß die bei Unterstellung dieser Ansicht nicht ordnungsgemäß umgesetzte Richtlinie jedenfalls eine vertikale Direktwirkung entfalten würde. Die entsprechende Richtlinie wäre sowohl inhaltlich unbedingt als auch sachlich hinreichend konkret, um derart im Einzelfall angewendet zu werden, daß sich der betroffene Bürger gegenüber dem insoweit mit der ordnungsgemäßen Richtlinienumsetzung säumigen Mitgliedstaat hierauf berufen könnte.<sup>7</sup>

Das Finanzgericht Köln ist der vorgenannten Rechtsansicht im Ergebnis gefolgt.<sup>8</sup> Es hat die Auffassung vertreten, daß die entsprechenden EU-Richtlinien bereits jetzt geltendes und von den nationalen Behörden anzuwendendes Recht wären. Soweit sich die Finanzverwaltung auf die Rechtsprechung des BFH zur mangelnden Bindung der Finanzämter an die Anwendung verkehrsrechtlicher Vorschriften durch die Verkehrsbehörde berufe, werde verkannt, daß es sich vorliegend nicht um die Frage der Auslegung verkehrsrechtlicher Vorschriften handle, sondern um die Anwendung entsprechender verkehrsrechtlicher Vorschriften – hier des Europäischen Rechts – an sich. Bei der Frage der Anwendung dieses Rechts an sich stehe den deutschen Finanzbehörden kein eigener Beurteilungsspielraum zu. Der BFH wird insoweit über die Sache zu entscheiden haben.<sup>9</sup>

### 3. Nationale Auswirkungen de lege ferenda

Auf Bundesebene wird erwogen, die wohl auch von dort aus als problematisch empfundene Verweigerung der Verweisung des § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG im Hinblick auf das europäische Verkehrszulassungsrecht dadurch zu „heilen“, daß in § 2 KraftStG im Rahmen des nationalen Steuerrechts eine partielle Ausnahme getroffen wird. Die kraftfahrzeugsteuerliche Unterscheidung zwischen Personenwagen und sonstigen Fahrzeugen soll jedenfalls hinsichtlich der als besonders kritisch empfundenen EG-rechtlichen Typisierung von Kombinationskraftwagen der Klasse M1 AF ausdrücklich partiell dahingehend aufgehoben werden, daß diese steuerrechtlich gleichwohl als Personenkraftwagen zu gelten hätten. Dem Vernehmen nach soll dies sogar rückwirkend auf den Zeitpunkt des Wegfalls des § 23 Abs. 6 a StVZO erfolgen.

Gegen eine derartige echte steuerschärfende Rückwirkung – geht man davon aus, daß allein der Wegfall des § 23 Abs. 6 a StVZO die gewünschte Rechtsfolge nicht erbracht hat – bestehen schon nach nationalem Recht erhebliche

Bedenken. Hinsichtlich einer Änderung für die Zukunft gilt immerhin, daß zunächst das deutsche Kraftfahrzeugsteuerrecht keine unmittelbar durch geltendes EU-Recht erfaßte bzw. erfaßbare Materie ist. Formal erschiene danach bei grundsätzlicher Anerkennung der durch die europäischen Richtlinien geprägten verkehrsrechtlichen Einstufung eine Sonderregelung auf der kraftfahrzeugsteuerlichen Anknüpfungsseite möglich. Ob allerdings durch eine derartige steuerrechtliche „Ausnahmefiktion“ sowohl den nationalen Anforderungen des Artikel 3 GG wie den europarechtlichen Anforderungen in vollem Umfang Genüge getan würde, bleibt zweifelhaft. Soweit sich der nationale Gesetzgeber im Rahmen des Kraftfahrzeugsteuerrechts generell an die Begriffe des Verkehrsrechts anlehnt, das Verkehrsrecht insoweit in verständlicher Weise europarechtliche Richtlinien inkorporiert hat und diese auch – wie in casu – so konkret sind, daß sie eigentlich keine Interpretationsspielräume mehr offen lassen, erscheint es sehr zweifelhaft, ob dann eine partielle Negierung dieses Zusammenhangs rechtmäßig sein kann. Zwingende Gründe des Allgemeinwohls oder andere allgemein anerkannte sachliche Ausnahmetatbestände dürften schwerlich einschlägig sein, soweit man das Fiskalinteresse an einem entsprechenden Steueraufkommen in Zeiten knapper Finanzen nicht als solches als hinreichende Rechtfertigung ansieht.

### 4. Fazit

Das Beispiel des prima facie rein nationalen Kraftfahrzeugsteuerrechts zeigt, daß europäisches Recht durch Verweise und Anknüpfungsnormen in weitaus mehr Rechtsbereichen Bedeutung hat, als nicht nur vom Steuerbürger, sondern auch vom Gesetzgeber und der Finanzverwaltung oft beachtet wird. Insbesondere sollte dort Vorsicht und gesetzestechnische Genauigkeit walten, wo in ein bestehendes Geflecht von aufeinander abgestimmten Regelungswerken nicht aus Gründen der Steuersystematik oder der Durchsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips an sich, sondern zu Lenkungs Zwecken für eine bestimmte Gruppe von Einzelfällen eingegriffen wird. Man mag Steuerverschärfungen für „benzinfressende Großgeländewagen“ für richtig halten oder weiter fiskalische Verschärfungen für die vielfach von klein- und mittelständischen Unternehmen genutzten Kombinationskraftwagen für ein politisch falsches Signal halten: Wenn – entsprechend verschiedener Presseveröffentlichungen – an eine derartige Maßnahme Steuererwartungen in der Größenordnung zwischen 30 und 200 Mio. € Mehr-

7 Vgl. EuGH, Rs. 8/81, Slg. 1982, 53 Rdn. 21 ff. – Becker, seitdem ständige Rechtsprechung; vgl. auch Rs. 102/79, Slg. 1980, S. 1473 Betriebsleiterlaubnis für Kraftfahrzeuge.

8 ▶▶ FG Köln, Beschluß vom 28. 11. 2005 – 6 V 3715/05.

9 Die von der Finanzverwaltung eingelegte Beschwerde ist unter dem Aktenzeichen VII B 33/05 dort anhängig.

## ► Beiträge

einnahmen geknüpft werden, sollte es letztlich im Interesse aller Beteiligten liegen, daß nicht nur das (deutsche) Gesetzeshandwerk, sondern auch die europarechtlichen Implikationen hinreichend berücksichtigt werden. Dies auf dem Wege des steuer- wie verkehrsrechtlichen Verwaltungsvollzuges zu „reparieren“, kann weder Aufgabe der Finanzverwaltung noch der Zulassungsbehörden bzw. verkehrstechnischen Sachverständigenorganisationen sein. Auch eine partielle Anknüpfungsausnahme des Zusammenhangs zwi-

schen Kraftfahrzeugsteuerrecht und Verkehrsrecht ist kaum ein Königsweg, erst recht nicht mit rückwirkender Ausprägung. Vielleicht wird auch hier ein Fall vorliegen, in dem die Bundesrepublik Deutschland – wie in anderen Fällen viele andere europäische Länder auch – einen aus national-fiskalischer Sicht als solchen empfundenen Nachteil im Hinblick einer einheitlichen europäischen Rechtsanwendung hinzunehmen hat.

## Die steuerliche Behandlung neuer Medien im Arbeitsleben

Rechtsanwalt Dr. Stephan Dornbusch, Meyer-Köring v. Danwitz Privat, Bonn/Berlin\*

### Lohnsteuer

#### 1. Privatnutzung betrieblicher Geräte

Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Telekommunikationsgeräte ausschließlich für betriebliche Zwecke zur Verfügung, so ist dies lohnsteuerrechtlich unproblematisch; dem Arbeitnehmer erwächst aus der Gestellung kein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil. Ein solcher geldwerter Vorteil entsteht allerdings, wenn der Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung der Geräte befugt ist.

Die lohnsteuerrechtliche Behandlung der privaten Nutzung von betrieblichen Telekommunikationsgeräten war lange Zeit unklar und umstritten. Der Telekommunikationserlaß des BMF<sup>1</sup> aus dem Mai 2000, der nur schwer zu handhabende Regelungen vorsah, wurde im Oktober 2000 nach massiver Kritik aus der Wirtschaft wieder aufgehoben.<sup>2</sup> Die offenen Fragen hat der Gesetzgeber durch die Einführung des § 3 Nr. 45 EStG durch das Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999<sup>3</sup> weitgehend geklärt. Der nach § 52 Abs. 5 EStG seit dem 1. 1. 2000 rückwirkend<sup>4</sup> geltende § 3 Nr. 45 EStG erklärt die Vorteile des Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen Personalcomputern und Telekommunikationsgeräten für steuerfrei.<sup>5</sup> Im Zuge dieser gesetzlichen Neuregelung wurden auch die noch geltenden BMF-Schreiben vom 11. 6. 1990<sup>6</sup> und vom 14. 10. 1993<sup>7</sup> aufgehoben.<sup>8</sup>

Nach § 3 Nr. 45 EStG ist die private Nutzung betrieblicher Personalcomputer und Telekommunikationsgeräte grundsätzlich ein nicht steuerbarer Vorgang. Die Einführung dieser Vorschrift soll nach dem Willen des Gesetzgebers einerseits die Verwendung und Verbreitung des Internets fördern und andererseits einen Beitrag zur Steuervereinfachung leisten, obwohl das Internet selbst im Gesetzestext nicht genannt wird. Gegenstand der Steuerbefreiung ist die private Nutzung betrieblicher Personalcomputer und Telekommunikationsgeräte. Beide Begriffe sind unter

Berücksichtigung der gesetzgeberischen Intention, eine Steuervereinfachung zu bewirken, weit zu verstehen.<sup>9</sup>

#### a) Personalcomputer

Unter Personalcomputern sind sowohl Standgeräte als auch Laptops und Notebooks zu verstehen. Auch anschließbare Standard-Hardware ist unter den Begriff zu fassen, wie z. B. Prozessoren, Grafik- und Soundkarten, Speichererweiterungen, Disketten-/CD-ROM-/DVD-Laufwerke. Außerdem unterfallen Zubehörgeräte wie z. B. Monitore, Drucker, Scanner, Modems, ISDN-Karten und Software der Regelung (R 21 e LStR).

#### b) Telekommunikationsgeräte

Als Telekommunikationsgerät soll insbesondere das von der Vorschrift in erster Linie geförderte Internet gelten. Daneben sind darunter auch Telefon- und Telefaxgeräte, Mobil- und Autotelefone sowie Modems/ISDN-Karten zu fassen. Von der Steuerbefreiung erfaßt sind im übrigen auch die Verbindungs-

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können als Volltext unter [www.steuernrecht.org](http://www.steuernrecht.org) in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

\* Rechtsanwalt in der Kanzlei Meyer-Köring v. Danwitz Privat, Bonn/Berlin

Der Beitrag basiert auf dem Kapitel „Steuerrecht“ des im Deutschen Anwaltverlag 2006 erschienenen Handbuchs „Neue Medien und Arbeitsrecht“.

1 BMF 24. 5. 2000 – IV C 5 – S 2336 – 13/00, DB 2000, 1100.

2 BMF 16. 10. 2000 – IV C 5 – S 2336 – 13/00 VI, DB 2000, 2143.

3 BGBl I 2000, 1850.

4 Auch die entsprechende Lohnsteuer-Richtlinie R 21e LStR gilt rückwirkend ab dem 1. 1. 2000.

5 Zur Neuregelung *Beckschulze/Henkel* DB 2001, 1503; *Fischer* DStR 2001, 201; *Welling* DStR 2001, 650.

6 BMF 11. 6. 1990 – IV B 6 – S 2336 – 4/90, BStBl I 1990, 290.

7 BMF 14. 10. 1993 – IV B 6 – S 2336 – 9/93, DB 1993, 2159.

8 BMF 20. 11. 2001 – IV C 5 – S 2336 – 9/01 II, DB 2001, 2567.

9 So auch *Kirchhof/von Beckerath*, § 3 Rn 153.