



Stellungnahme

**zum Referentenentwurf eines
Jahressteuergesetzes 2022
(JStG 2022) vom 28.07.2022 des
Bundesministeriums der Finanzen**

GermanZero
8. August 2022

Zusammenfassung

1. Klimageld

Der Entwurf für das JStG 2022 schlägt die Schaffung einer Rechtsgrundlage zum Aufbau eines direkten Auszahlungsweges für öffentliche Leistungen unter Nutzung der steuerlichen Identifikationsnummer vor. Damit soll ein Vorhaben des Koalitionsvertrags der 20. Legislaturperiode umgesetzt werden, nämlich die Entwicklung eines sozialen Kompensationsmechanismus über die Abschaffung der EEG-Umlage hinaus (Klimageld), um einen künftigen Anstieg des CO₂-Preises zu kompensieren und die Akzeptanz des Marktsystems zu gewährleisten.

GermanZero begrüßt, dass zumindest die rechtlichen Weichen gestellt werden, um ein Klimageld einzuführen. In seinem 1,5-Grad-Gesetzenspaket schlägt GermanZero anknüpfend an eine Studie des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung (DIW Berlin) eine sog. Klimaprämie vor. Diese staatsbürgerschaftsunabhängige pauschale Auszahlung würde sich aus den Einnahmen aus Energiesteuer und BEHG finanzieren und wäre – als Alternative zum Referentenentwurf des BMF – über das System der Krankenkassen administrativ leicht umzusetzen.¹ Um diesen Vorschlag umzusetzen, bräuchte es einen neuen § 221c im SGB V sowie eine Änderung des § 10 DEÜV und eine Änderung des § 2 EKFG. Den Normierungsvorschlag inkl. Begründung finden Sie auf den Seiten 3–6.

2. Einkommen- und Umsatzsteuergesetz

Darüber hinaus ist das Jahressteuergesetz 2022 die Reaktion darauf, dass sich in verschiedenen Bereichen des deutschen Steuerrechts fachlich notwendiger Gesetzgebungsbedarf ergeben hat. Notwendig sind auch Anpassungen an EU-Recht und EuGH-Rechtsprechung sowie Reaktionen auf Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesfinanzhofs. Darüber hinaus besteht unvermeidlicher redaktioneller und technischer Regelungsbedarf.

GermanZero schlägt in seinem 1,5-Grad-Gesetzenspaket zahlreiche Änderung im Einkommensteuergesetz und Umsatzsteuergesetz vor. Das Jahressteuergesetz 2022 wäre eine willkommene Gelegenheit, diese Vorschläge umzusetzen, um auch im Steuerrecht dem Klimaabkommen von Paris und dem 1,5-Grad-Limit Rechnung zu tragen. Zu den steuerrechtlichen Vorschlägen, inkl. ausformulierten Normierungen und Begründungen, zählen:

- §§ 7, 8 EStG: Reform der Dienstwagenbesteuerung (S. 7–19)
- §§ 7d, 57 EStG: Begünstigte Abschreibungen für Energieeffizienzinvestitionen (S. 20–26)
- §§ 9, 9a EStG: Abschaffung der Entfernungspauschale (S. 27–33)
- § 35c EStG: Steuerliche Anreize für energetische Maßnahmen (S. 34–35)
- Anlage 2 UStG: Vergünstigten Mehrwertsteuersatz für tierische Produkte (S. 36–38)

¹ Vgl. etwa DIW, Optionen zur Auszahlung einer Pro-Kopf-Klimaprämie für einen sozialverträglichen CO₂-Preis, S. 4.

Sozialgesetzbuch (SGB) Fünftes Buch (V) – Gesetzliche Krankenversicherung

Achtes Kapitel Finanzierung

Erster Abschnitt Beiträge

Erster Titel Aufbringung der Mittel

[...]

§ 221c

Senkung der Beiträge durch die Klimaprämie

- (1) ¹Übersteigen die Einnahmen des CO₂-Preises des Bundes die Kosten durch die Senkung der Stromsteuer und die Abschaffung der EEG-, KWKG- und Offshore Umlage, sowie der Umlage auf abschaltbare Lasten, so zahlt der Bund 50 % der Einnahmen als gleichmäßige monatliche Beitragsminderung an die Bürger zurück. ²Das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie ermittelt am Jahresanfang die Höhe der Klimaprämie pro Person.
- (2) Im Sinne des Absatz 1 sind etwaige Begrifflichkeiten folglich zu verstehen:
 1. die Einnahmen des CO₂-Preis sind alle Einnahmen aus dem Brennstoffemissionshandelsgesetz, dem Treibhausgasemissionshandelsgesetz, jeweils abzüglich der Vollzugskosten, sowie dem Energiesteuergesetz, abzüglich des Infrastrukturaufschlags für Benzin der Nomenklatur 2710 12 41, 2710 12 45, 2710 12 49, 2710 12 50 sowie Gasöl der Nomenklatur 2710 19 43 bis 2710 19 48, 2710 20 11 bis 2710 20 19
 2. die Kosten durch Abschaffung der EEG-, KWKG- und OffshoreUmlage sowie der Umlage auf abschaltbare Lasten sind die ausbleibenden Einnahmen durch eine teilweise oder vollständige Abschaffung der EEG-, KWKG sowie Offshore-Umlage und der Umlage auf abschaltbare Lasten im Vergleich zu den absoluten Einnahmen des Jahres 2021.
 3. die Kosten der Senkung der Stromsteuer sind die ausbleibenden Einnahmen aufgrund der gesenkten Stromsteuer im Vergleich zum Steuersatz im Jahr 2021.
 4. Die Beitragsminderung bezeichnet eine Senkung des absoluten Beitragssatzes, welcher sich auf Grundlage von §§ 241-248 SGB V ergibt.
- (3) ¹Unbeschadet des § 221a erfolgt die Zahlung der Klimaprämie zunächst an den Gesundheitsfond, welcher die Klimaprämie zu gleichen Teilen pro versicherte Person an die privaten und gesetzlichen Krankenkassen weitergibt. ²Die Prämie wird für Mitglieder sowie Mitversicherte gleichermaßen ausbezahlt, ungeachtet des Alters der Personen.
- (4) ¹Die in Absatz 1 ermittelte Höhe der Klimaprämie wird monatlich von dem zu zahlenden Krankenkassenbeitrag der versicherten Person abgezogen. ²Ausschlaggebend ist der Krankenversicherungsstatus am 1. Tag des Monats.
 1. Ist die versicherte Person in einem krankenkassenpflichtigen Arbeitsverhältnis, so wird die der Arbeitnehmeranteil durch die Klimaprämie gesenkt.
 2. Bezieht ein Mitglied Rente, Arbeitslosengeld I oder Arbeitslosengeld II, so meldet die Kranken-

kasse dieses Mitglied je nach Fall an die Rentenversicherung oder die Bundesagentur für Arbeit.
³Je nach Fall erhöhen die Rentenversicherung oder die Bundesagentur für Arbeit die Auszahlung an das jeweilige Mitglied um die Klimaprämie. ⁴Je nach Fall zahlt die Rentenversicherung oder die Bundesagentur für Arbeit den um die Klimaprämie verminderten Krankenkassenbeitrag an die Krankenkasse.

3. ¹Liegt eine freiwillige gesetzliche Krankenversicherung vor, so mindert sich der Beitragssatz um die Klimaprämie. ²Die Krankenkasse muss den freiwillig Versicherten über den gesenkten Beitragssatz informieren.
4. Zahlt der Arbeitgeber Hundert Prozent des Krankenkassenbeitrags, so muss der Arbeitgeber die Klimaprämie monatlich auszahlen.
5. ¹Liegt eine andere Form der Krankenversicherung vor, so ist die Prämie analog zu den Sätzen 1-3 monatlich zu senken oder monatlich auszuführen. ²Dies gilt auch für private Krankenversicherungen.
- (5) ¹Die Krankenkassen untersuchen anhand der nach der Datenerfassungs- und übermittlungsverordnung vorhandenen Daten nach Mehrfachnennungen von Arbeitnehmern durch die Arbeitgeber. ²Liegt eine Mehrfachnennung vor, so bestimmt die Krankenkasse einen Arbeitgeber, der den Beitrag entsprechend der Klimaprämie senkt und informiert alle Arbeitgeber über diese Entscheidung.
- (6) Ist der Beitrag niedriger als die Klimaprämie, so zahlt die Krankenkasse den verbleibenden Anteil aus.
- (7) ¹Ist eine Person über eine ausländische Krankenversicherung versichert, so kann diese Person ab einem Aufenthalt von mindestens sechs Monaten die Auszahlung der Klimaprämie bei einer gesetzlichen Krankenversicherung seiner Wahl beantragen. ²Die gewählte Krankenversicherung meldet die Auszahlung an die im Auslandversicherte Person an alle anderen gesetzlichen Krankenversicherungen. ³Die gewählte gesetzliche Krankenversicherung kann vom Gesundheitsfond verlangen, dass die, an die im Ausland versicherte Person, gezahlten Klimaprämie erstattet werden.
- (8) ¹Von der Auszahlung der Klimaprämie ausgenommen sind Personen, die im Ausland wohnen. ²Die Krankenkassen sind dazu verpflichtet, die Adresse der Person zu prüfen.

Verordnung über die Erfassung und Übermittlung von Daten für die Träger der Sozialversicherung (Datenerfassungs- und -übermittlungsverordnung – DEÜV)

[...]

§ 10 Jahresmeldung

- (1) ¹Eine Jahresmeldung ist für jeden am 31. Dezember eines Jahres versicherungspflichtig Beschäftigten mit der ersten folgenden Lohn- und Gehaltsabrechnung, spätestens bis zum 15. Februar des folgenden Jahres, zu erstatten. ²Die Jahresmeldung entfällt, wenn zum 31. Dezember eine Meldung nach §§ 8, 9 oder § 12 zu erstatten ist. ³**Die Jahresmeldung enthält auch Information über eine geplante Auszahlung der Klimaprämie an den Arbeitnehmer.**

[...]

Gesetz zur Errichtung eines Sondervermögens „Energie- und Klimafonds“ (EKFG)

§ 2

Zweck des Sondervermögens

- (1) ¹Das Sondervermögen ermöglicht zusätzliche Programmausgaben zur Förderung einer umwelt-schonenden, zuverlässigen und bezahlbaren Energieversorgung sowie zum Klimaschutz. ²Aus dem Sondervermögen können insbesondere Maßnahmen in folgenden Bereichen finanziert werden:
- Energieeffizienz,
 - erneuerbare Energien,
 - Energiespeicher- und Netztechnologien,
 - energetische Gebäudesanierung,
 - nationaler Klimaschutz,
 - internationaler Klima- und Umweltschutz,
 - Elektromobilität
 - **eine Klimaprämie für Bürgerinnen und Bürger sowie Unternehmen**

[...]

Begründung

Für die Einführung einer Klimaprämie durch den Bund bedarf es einer Kompetenzgrundlage. Zum einen hat der Bund die Regelungskompetenz über Sozialversicherung nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 12. Da die Krankenversicherung zu den Sozialversicherungen gehört, lässt sich hiervon die Gesetzeskompetenz ableiten. Des Weiteren wäre auch die Luftreinhaltung als Kompetenzgrundlage möglich: die Einführung der Klimaprämie ermöglicht eine konsequente Einführung eines CO₂-Preises, da es, im Gegensatz zu anderen Entlastungen wie etwa die Pendlerpauschale, eine verhaltensunspezifische Rückzahlung handelt. Möglich ist auch eine komplementäre Anwendung beider Kompetenzgrundlagen.

§ 221c SGB V

Abs. 1

Dieser Absatz führt das Konzept der Klimaprämie ein und definiert, ab welchem Zeitpunkt die Klimaprämie ausgezahlt werden soll. Danach wird die Klimaprämie erst ausgezahlt, wenn die CO₂-Bepreisung die Kosten zur Gegenfinanzierung der Stromsteuer, der EEG-, KWK sowie Offshore-Umlage und der Umlage auf abschaltbare Lasten übersteigt. Denn diese Gegenfinanzierungen haben in der Tendenz die gleiche progressive Wirkung wie eine direkt Auszahlung über die Krankenkassen und andere Systeme. Aufgrund der unbürokratischeren Umsetzung wird diesen Umsetzungsmethoden der Vorrang eingeräumt. Ab einem bestimmten Zeitpunkt übersteigen jedoch die Einnahmen aus der CO₂-Bepreisung die Ausgaben für die Gegenfinanzierung. Zu diesem Zeitpunkt bedarf es eines weiteren Systems zur Auszahlung. Aus diesem Grund wird parallel zu einer Klimaprämie für Unternehmen ausgezahlt über die Reduktion der Arbeitgeberbeiträge für die Rentenversicherungen eine Klimaprämie für Bürger:innen geschaffen. Beide Klimaprämien erhalten 50 % der Einnahmen aus der CO₂-Bepreisung. Außerdem wird festgelegt, welches Ministerium für die Ermittlung der Höhe der Klimaprämie zuständig ist. Das neu geschaffene Ministerium für Wirtschaft und Umwelt wird aufgrund der gebündelten Sachkompetenz für zuständig erklärt.

Abs. 2

Dieser Absatz bestimmt die in Abs. 1 genutzten Begriffe näher. Erst werden die Einkünfte aus dem CO₂-Preis definiert. Danach werden die Bezugsgrößen für die ausbleibenden Einnahmen genannt. 2021 eignet deshalb als Bezugsjahr, weil dies das letzte Jahr vor Abschaffung beziehungsweise Senkung der EEG-, KWKH-, sowie Offshore- und der Umlage auf abschaltbare Lasten sowie der Stromsteuer ist. Bei der Stromsteuer eignet sich besonders ein relativer Bezug in Form von einer Prozentzahl, da die Steuerbezugsgröße, also die Strommenge, sich im Laufe der Jahre verändern wird. Da bei der EEG-, KWKG-, Offshore- und der Umlage auf abschaltbare Lasten eine schrittweise Abschaffung geplant ist, vereinfacht ein Vergleich der absoluten Einnahmehöhe die Kalkulation und ist somit in diesem Fall gewählt worden. Im Satz 4 wird verdeutlicht, dass es sich bei der Klimaprämie um einen absoluten Betrag handelt, auf den die Höhe des Krankenkassenbeitrags keinerlei Einfluss hat.

Abs. 3

Mit diesem Absatz werden die bestehenden Strukturen genutzt, um die Klimaprämie vom Staatshaushalt in die Krankenkassenstrukturen zu bringen. Außerdem ist es wichtig klarzustellen, dass es sich bei der Klimaprämie um eine Pro-Kopf-Prämie handelt, ungeachtet der Versicherungsstruktur.

Abs. 4

In diesem Absatz wird die Beziehung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber reguliert. Die vier Sätze gehen jeweils auf die unterschiedlichen Beschäftigungen und Krankenkassen ein.

Abs. 5

Hat eine Person mehrere Arbeitgeber, so besteht das Risiko, dass dieser die Klimaprämie mehrfach ausbezahlt bekommt. Dieses Risiko wird durch die Pflicht für die Krankenkassen zur Prüfung von mehrfachen Arbeitsverhältnissen entschärft.

Abs. 6

Im Falle einer sehr hohen Klimaprämie und einem niedrigen Beitragssatz kann es dazu kommen, dass die Klimaprämie den Beitragssatz übersteigt. Für diesen Fall bestimmt Absatz 6, dass die Krankenkasse dann die Differenz auszahlen muss.

Abs. 7

Personen, die in Deutschland leben aber im Ausland versichert sind, werden auch durch den CO₂-Preis belastet und sollen deshalb die Möglichkeit erhalten, die Klimaprämie zu beantragen. Der Mindestaufenthalt stellt sicher, dass sich die Auszahlung der Klimaprämie im Verhältnis zum Verwaltungsaufwand und -kosten lohnt. Der Mindestaufenthalt kann etwa durch einen Wohnmietvertrag-, ein Arbeits- oder Auftragsverhältnis nachgewiesen werden.

Abs. 8

Personen, die in Deutschland versichert sind aber nicht in Deutschland leben werden nicht mit dem CO₂-Preis belastet. Deshalb besteht kein Grund, ihnen die Klimaprämie ausbezahlen.

§ 10 DEÜV

Ein Informationsaustausch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer wird erleichtert, indem der Arbeitgeber verpflichtet ist, über die geplante Auszahlung der Klimaprämie zu informieren.

§ 2 EKFG

Die Einnahmen aus dem Bundesemissionshandel sowie dem Treibhausgasemissionshandel fließen in dem Energie- und Klimafonds. Damit die daraus resultierenden Mittel für die im SGB V neu geregelten Ausgaben verwendet werden können muss die entsprechende Einnahmenverwendung für eine Klimaprämie für Bürger:innen, wie auch für Unternehmen ergänzt werden.

Dienstwagenbesteuerung reformieren

Da in Deutschland etwa zwei Drittel aller Pkw zuerst auf gewerbliche Halter zugelassen werden¹⁴⁸, prägt der hohe Anteil an Dienstwagen damit auch maßgeblich den Flotten- und Gebrauchtwagenmarkt.¹⁴⁹ Das Ertrags- und Umsatzsteuerrecht incentiviert dabei die private Dienstwagennutzung sowohl auf Seite des Arbeitgebenden als auch auf Seite der Arbeitnehmenden: Für Arbeitnehmende erhöht sich das monatliche zu versteuernde Einkommen lediglich um 1 % des Listenpreises des Fahrzeugs (alternativ kann der geldwerte Vorteil auch über ein Fahrtenbuch belegt werden), während auch sämtliche Folgekosten des Gebrauchs (Treibstoffverbrauch, Unterhalt, Steuern, Versicherung usw.) gedeckt sind. Arbeitgeber wiederum sind von der Umsatzsteuer befreit, können die Betriebsausgaben innerhalb der ersten sechs Jahre abschreiben und müssen für die Überlassung eines geldwerten Vorteils keine Sozialabgaben zahlen. Diese europaweit einzigartige¹⁵⁰ „Win-win“-Situation führt zu mehreren ökologischen, ökonomischen und sozialen Schiefen:

Fehlende ökologische Lenkungswirkung

- bei der Anschaffung: Im Vergleich zu Privatfahrzeugen ist der Anteil höherpreisiger, größerer und schwererer Fahrzeuge überproportional groß.¹⁵¹ Zwar bietet die derzeitige Dienstwagenbesteuerung durch die Halbierung des Bruttolistenpreises für E-Autos bis 2030 einen Anreiz für Elektrofahrzeuge – problematisch ist aber, dass davon auch Plug-in-Hybride erfasst sind.¹⁵² Darüber hinaus existieren keine Anreize für die Anschaffung sparsamer, effizienter und leichter Fahrzeuge. Zudem erhöhen die Vorgaben zur Absetzung für Abnutzung (AfA), die für den Regelfall von einer AfA von sechs Jahren ausgehen, die Bereitschaft zur regelmäßigen Anschaffung von Neuwagen im Rhythmus der Abschreibungszeiträume.¹⁵³
- bei der Fahrleistung: Da die Steuerlast des Arbeitnehmers nicht vom individuellen Kraftstoffverbrauch abhängt, bietet sie auch keine Anreize, die Fahrleistung zu minimieren. Tatsächlich weisen Dienstwagen eine überdurchschnittliche Fahrleistung auf.¹⁵⁴
- Fehlende Steuerneutralität: Die Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs können im Vergleich zum privaten Erwerb und Betrieb um mehr als 60 % niedriger ausfallen.¹⁵⁵

¹⁴⁸ KBA, Pressemitteilung Nr. 02/2021 - Fahrzeugzulassungen im Dezember 2020 – Jahresbilanz (Stand: 08.01.2021), https://www.kba.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2021/Fahrzeugzulassungen/pm02_2021_n_12_20_pm_komplett.html?nn=3033666 (zuletzt aufgerufen am 22.05.2021).

¹⁴⁹ Agora Verkehrswende (2018), Klimaschutz im Verkehr: Maßnahmen zur Erreichung des Sektorziels 2030, S. 24; UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 149; SRU (2017), Umsteuern erforderlich: Klimaschutz im Verkehrssektor, S. 128.

¹⁵⁰ Vgl. dazu UBA (2020), Klimaschutz im Verkehr: Reformbedarf der fiskalpolitischen Rahmenbedingungen und internationale Beispiele, S. 48.

¹⁵¹ FiFo Köln (2011) Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland, S. 26.

¹⁵² Vgl. dazu BMF, Kabinett beschließt weitere steuerliche Förderung der Elektromobilität (Stand: 31.07.2019), <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2019-07-31-steuerliche-foerderung-elektromobilitaet.html> (zuletzt aufgerufen am 24.05.2021).

¹⁵³ FiFo Köln (2011) Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland, S. 48.

¹⁵⁴ UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 154.

¹⁵⁵ FiFo Köln (2011) Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland, S. 47.

- Steuermindereinnahmen: Das UBA geht von einem privaten Nutzungsanteil von 60 % und dadurch mind. 3,1 Mrd. EUR aus.¹⁵⁶ Hinsichtlich der absoluten Höhe der entgangenen Steuereinnahmen ist Deutschland im internationalen Vergleich damit Spitzenreiter.¹⁵⁷
- Ungerechte soziale Verteilung: Von dieser Subvention profitieren naturgemäß nur Erwerbstätige und innerhalb dieser Gruppe vor allem Männer mit hohem Einkommen.¹⁵⁸

Eine Reform der Dienstwagenbesteuerung im Umsatz- und Ertragssteuerrecht sollte auf Arbeitgebendenseite an die Absetzbarkeit der Anschaffungs- und Betriebskosten, und auf Arbeitnehmendenseite an die Bezifferung des geldwerten Vorteils und dessen Besteuerung sowie eine fahrleistungsabhängige Komponente anknüpfen, um die steuerrechtliche Privilegierung von Dienstwagen aufzuheben und ökologische Fehlanreize zu beseitigen.¹⁵⁹

Notwendige Regelungen

- **Absetzbarkeit der Kosten für Anschaffung und Abnutzung auf Arbeitgeberseite**
Nach dem Vorbild Großbritanniens sollte ein Zielkorridor an Emissionswerten definiert werden, innerhalb dessen eine volle Absetzbarkeit der Anschaffungskosten und Abnutzung möglich sind. Der Absetzbarkeitsfaktor würde dann für Fahrzeuge mit höheren Emissionswerten stufenweise reduziert.¹⁶⁰ Hilfreich wäre auch in diesem Zusammenhang der Einbezug einer Gewichtskomponente des Fahrzeugs, um bei Elektroautos Anreize für kleinere, leichtere und effizientere Fahrzeuge zu schaffen; damit würde jedoch auch die Komplexität der Regelung steigen. Langfristig könnte sich auch hier die Absetzbarkeit am Endenergieverbrauch der Fahrzeuge orientieren.¹⁶¹ Damit würde sowohl auf dem Transformationspfad als auch im Zielsystem ein Anreiz zum Kauf energieeffizienter Fahrzeuge gesetzt. Eine Bonus-Malus-Regelung, bei der ggf. mehr als 100 % der Kosten absetzbar wären¹⁶², ist in Anbetracht des Ziels, den motorisierten Individualverkehr und damit den

¹⁵⁶ UBA (2016), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland, S. 47.

¹⁵⁷ UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 151 m. V. a. Harding (2014), Personal Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses: Estimating the Fiscal and Environmental Costs, S. 21ff; FiFo Köln (2011) Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland, S. 47.

¹⁵⁸ UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 154 m. V. a. Compensation Online (2014), Firmenwagenmonitor Deutschland 2014, S. 12; FÖS (2021), Zehn klimaschädliche Subventionen sozial gerecht abbauen – ein Zeitplan, S. 31.

¹⁵⁹ FiFo Köln (2011) Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland, S. 122; in diese Richtung auch: SRU (2017), Umsteuern erforderlich: Klimaschutz im Verkehrssektor, S. 128f.; UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 154f.; UBA (2016), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland, S. 47; UBA (2020), Klimaschutz im Verkehr: Reformbedarf der fiskalpolitischen Rahmenbedingungen und internationale Beispiele, S. 47; Klima-Allianz Deutschland (2016), Klimaschutzplan 2050 der deutschen Zivilgesellschaft, S. 21; Agora Verkehrswende (2018), Klimaschutz im Verkehr: Maßnahmen zur Erreichung des Sektorziels 2030, S. 25f; Wuppertal Institut (2020), CO₂-neutral bis 2035: Eckpunkte eines deutschen Beitrags zur Einhaltung der 1,5-°C-Grenze, S. 89; Verein für gerechten Klimaschutz e.V. (2020), Klimaplan von unten, S. 113.

¹⁶⁰ FÖS (2008), Firmen- und Dienstwagenbesteuerung modernisieren: Für Klimaschutz und Gerechtigkeit.

¹⁶¹ FiFo Köln (2011) Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland, S. 138: Bzgl. der Stärke der Spreizung ist zu bedenken, dass das Bundesverfassungsgericht gegenüber Widersprüchen und Wirkungsbrüchen innerhalb des Steuerrechts sowie zwischen Steuer- und Sachgesetzgebung relativ kritisch eingestellt ist. Daher muss die Staffellung der Absetzbarkeit auch mit der Kfz-Steuerreform sowie der Neuregelung zur Entfernungspauschale konsistent sein. Nach der Rechtsprechung sind etwa außersteuerliche Lenkungsmotive nicht mehr von der steuerlichen Gesetzgebungskompetenz gedeckt, wenn „die steuerliche Lenkung nach Gewicht und Auswirkung einer verbindlichen Verhaltensregel nahekommt“ (sog. erdrosselnde Wirkung; BVerfGE 98, 106/118). Hier könnte sich der Bund jedoch (vorübergehend?) zusätzlich auf seine Kompetenz zur Luftreinhaltung aus Art. 74 I Nr. 24 stützen.

¹⁶² FiFo Köln (2011) Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland, S. 169.

Gesamtenergieverbrauch zu reduzieren, abzulehnen. Eine Staffelung der Absetzbarkeit nach dem Kaufpreis wäre demgegenüber rechtlich problematisch und möglicherweise sogar ökologisch kontraproduktiv, da es auch hochpreisige energieeffiziente Fahrzeuge gibt.¹⁶³ Denkbar wäre auch ein Ausschluss der Absetzbarkeit, sofern die private Nutzung möglich ist (damit wäre auch zugleich die Problematik des geldwerten Vorteils gelöst). Diese Regelung wäre jedoch schwierig durchsetzbar und für alle Beteiligten mit hohem Administrationsaufwand verbunden.¹⁶⁴

- **Geldwerten Vorteil auf Arbeitnehmerseite besteuern**

Diekmann et al. schlagen für die Besteuerung des geldwerten Vorteils eine sog. „Kombinierte Privatnutzungspauschale“ mit einer Anschaffungs- und einer Nutzungskomponente vor.¹⁶⁵ Dabei würden die Anschaffungskosten auf Grundlage der tatsächlichen Anschaffungskosten statt des Listenpreises erhoben, weil damit zwingend die getrennte Berechnung des Nutzungsvorteils im laufenden Betrieb des Fahrzeugs erforderlich würde. Im Rahmen der nutzungsbezogenen Komponente würde ein Prozentbetrag für die privaten Anteile an den variablen Kosten (insbesondere Werkstatt- und Kraftstoffkosten) erhoben, die sich aus den zu berücksichtigenden Fahrstrecken (pauschalierte Zurechnung von 75 % ohne Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit der Alternative ein privates Fahrtenbuch zu führen) und dem Kraftstoffverbrauch des Fahrzeugs (pauschaliert anhand der spezifischen CO₂-Emissionen im Fahrzeugschein) zusammensetzen. Langfristig müsste der Emissionsausstoß auch hier durch den Endenergieverbrauch ersetzt werden. Durch die pauschalierte Berechnungsweise würde sich einerseits der administrative Aufwand und andererseits das Missbrauchspotenzial in Grenzen halten. Dagegen hätte eine isolierte Besteuerung des geldwerten Vorteils in Anpassung an die CO₂-Emissionen¹⁶⁶ eine indirekte Lenkungswirkung auf die Anschaffung effizienter Fahrzeuge; würde jedoch nicht das Nutzungsverhalten beeinflussen. Der gleiche Nachteil trifft auch auf eine (zudem ökologisch wenig treffsichere) Erhöhung des Listenpreises zu.

Da die gewerblichen Erstzulassungen zu einem überproportional hohen Anteil von deutschen Konzernmarken gefertigt werden, ist Widerstand von der deutschen Automobilindustrie zu erwarten. Allerdings werden mehr als ¾ der in Deutschland hergestellten Pkw exportiert, sodass eine Veränderung der Struktur der Nachfrage in Deutschland nicht in vollem Umfang auf den Umsatz und die Beschäftigung hierzulande wirken würde.¹⁶⁷ Möglicherweise wären sogar zusätzliche Innovationsanreize zu erwarten.

¹⁶³ Id., S. 126.

¹⁶⁴ Id.

¹⁶⁵ Id., S. 160ff.

¹⁶⁶ FÖS (2008), Firmen- und Dienstwagenbesteuerung modernisieren: Für Klimaschutz und Gerechtigkeit.

¹⁶⁷ UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 155.

Einkommensteuergesetz (EStG)

§ 8

Einnahmen

- (1) ¹Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 bis 7 zufließen. ²Zu den Einnahmen in Geld gehören auch zweckgebundene Geldleistungen, nachträgliche Kostenerstattungen, Geldsurrogate und andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten. ³Satz 2 gilt nicht bei Gutscheinen und Geldkarten, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen und die Kriterien des § 2 Absatz 1 Nummer 10 des Zahlungsdienstenaufsichtsgesetzes erfüllen.
- (2) ¹Einnahmen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung, Kost, Waren, Dienstleistungen und sonstige Sachbezüge), sind mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabort anzusetzen. Für die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten gilt § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 entsprechend. **²Die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten ist für jeden Kalendermonat mit**

a) 1 Prozent der tatsächlichen Anschaffungskosten zuzüglich

b) 0,06 Prozent der CO₂-Emissionen in Gramm pro Kilometer für jeden privat gefahrenen Kilometer und 0,001 Prozent der tatsächlichen Anschaffungskosten für jeden privat gefahrenen Kilometer anzusetzen, sofern der Empfänger des Kraftfahrzeugs die Treibstoffkosten für die private Nutzung nicht selbst trägt;

dabei gelten 75 Prozent der als ein Zwölftes der Jahresgesamtfahrleistung berechneten monatlichen Gesamtfahrleistung als private Nutzung; Satz 5 bleibt unberührt.

³Kann das Kraftfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 genutzt werden, erhöht sich der Wert in Satz 2 für jeden Kalendermonat um 0,03 Prozent des Listenpreises im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie der Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3. ⁴Der Wert nach den Sätzen 2 und 3 kann mit dem auf die private Nutzung und die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 entfallenden Teil der gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen angesetzt werden, wenn die durch das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden; § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 3 zweiter Halbsatz gilt entsprechend. ⁵Die Nutzung des Kraftfahrzeugs zu einer Familienheimfahrt im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ist mit 0,002 Prozent des Listenpreises im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 für jeden Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen; dies gilt nicht, wenn für diese Fahrt ein Abzug von Werbungskosten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 Satz 5 und 6 in Betracht käme; Satz 4 ist sinngemäß anzuwenden. ⁶Bei Arbeitnehmern, für deren Sachbezüge durch Rechtsverordnung nach § 17 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch Werte bestimmt worden sind, sind diese Werte maßgebend. ⁷Die Werte nach Satz 6 sind auch bei Steuerpflichtigen anzusetzen, die nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen.

⁸Wird dem Arbeitnehmer während einer beruflichen Tätigkeit außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte oder im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, ist diese Mahlzeit mit dem Wert nach Satz 6 (maßgebender amtlicher Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung) anzusetzen, wenn der Preis für die Mahlzeit 60 EUR nicht übersteigt. ⁹Der Ansatz einer nach Satz 8 bewerteten Mahlzeit unterbleibt, wenn beim Arbeitnehmer für ihm entstehende Mehraufwendungen für Verpflegung ein Werbungskostenabzug nach § 9 Absatz 4a Satz 1 bis 7 in Betracht käme. ¹⁰Die oberste Finanzbehörde eines Landes kann mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen für weitere Sachbezüge der Arbeitnehmer Durchschnittswerte festsetzen. ¹¹Sachbezüge, die nach Satz 1 zu bewerten sind, bleiben außer Ansatz, wenn die sich

nach Anrechnung der vom Steuerpflichtigen gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt 44 EUR im Kalendermonat nicht übersteigen; die nach Absatz 1 Satz 3 nicht zu den Einnahmen in Geld gehörenden Gutscheine und Geldkarten bleiben nur dann außer Ansatz, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. ¹²Der Ansatz eines Sachbezugs für eine dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber, auf dessen Veranlassung von einem verbundenen Unternehmen (§ 15 des Aktiengesetzes) oder bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts als Arbeitgeber auf dessen Veranlassung von einem entsprechend verbundenen Unternehmen zu eigenen Wohnzwecken überlassene Wohnung unterbleibt, soweit das vom Arbeitnehmer gezahlte Entgelt mindestens zwei Drittel des ortsüblichen Mietwerts und dieser nicht mehr als 25 Euro je Quadratmeter ohne umlagefähige Kosten im Sinne der Verordnung über die Aufstellung von Betriebskosten beträgt.

[...]

§ 7

Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung

[...]

- (7) **Bei Kraftfahrzeugen mit Verbrennungsmotoren und extern aufladbare Hybridelektrofahrzeugen sind die Anschaffungs- und Kraftstoffkosten abweichend von Absatz 1 bis zu einem in folgender Tabelle bestimmten Anteil abzusetzen:**

| Maximales Fahrzeuggewicht [kg] | CO ₂ -Emissionen [g/km] | Diesel-Verbrauch [l/100 km] | Benzin-Verbrauch [l/100 km] | 2022 | 2023 | 2024 |
|--------------------------------|------------------------------------|-----------------------------|-----------------------------|-------|-------|-------|
| 800 | 0-7 | 0 | 0,0 | 100 % | 100 % | 100 % |
| 800 | 8-20 | 0,5 | 0,6 | 100 % | 100 % | 100 % |
| 800 | 21-33 | 1 | 1,1 | 100 % | 100 % | 100 % |
| 800 | 35-46 | 1,5 | 1,7 | 100 % | 100 % | 100 % |
| 800 | 47-59 | 2 | 2,3 | 100 % | 100 % | 100 % |
| 800 | 60-73 | 2,5 | 2,8 | 100 % | 100 % | 100 % |
| 800 | 74-86 | 3 | 3,4 | 100 % | 100 % | 93 % |
| 800 | 87-99 | 3,5 | 4,0 | 100 % | 93 % | 86 % |
| 800 | 100-112 | 4 | 4,5 | 93 % | 86 % | 79 % |
| 800 | 113-125 | 4,5 | 5,1 | 86 % | 79 % | 71 % |
| 800 | 126-139 | 5 | 5,7 | 79 % | 71 % | 64 % |
| 800 | 140-152 | 5,5 | 6,2 | 71 % | 64 % | 57 % |
| 800 | 153-165 | 6 | 6,8 | 64 % | 57 % | 50 % |
| 800 | 166-178 | 6,5 | 7,4 | 57 % | 50 % | 50 % |
| 800 | 179-191 | 7 | 7,9 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 800 | 192-105 | 7,5 | 8,5 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 800 | >105 | 8 | 9,1 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 960 | 0-7 | 0 | 0,0 | 95 % | 95 % | 95 % |
| 960 | 8-20 | 0,5 | 0,6 | 95 % | 95 % | 95 % |
| 960 | 21-33 | 1 | 1,1 | 95 % | 95 % | 95 % |
| 960 | 35-46 | 1,5 | 1,7 | 95 % | 95 % | 95 % |

| | | | | | | |
|------|---------|-----|-----|------|------|------|
| 960 | 47-59 | 2 | 2,3 | 95 % | 95 % | 95 % |
| 960 | 60-73 | 2,5 | 2,8 | 95 % | 95 % | 95 % |
| 960 | 74-86 | 3 | 3,4 | 95 % | 95 % | 89 % |
| 960 | 87-99 | 3,5 | 4,0 | 95 % | 89 % | 82 % |
| 960 | 100-112 | 4 | 4,5 | 89 % | 82 % | 76 % |
| 960 | 113-125 | 4,5 | 5,1 | 82 % | 76 % | 69 % |
| 960 | 126-139 | 5 | 5,7 | 76 % | 69 % | 63 % |
| 960 | 140-152 | 5,5 | 6,2 | 69 % | 63 % | 56 % |
| 960 | 153-165 | 6 | 6,8 | 63 % | 56 % | 50 % |
| 960 | 166-178 | 6,5 | 7,4 | 56 % | 50 % | 50 % |
| 960 | 179-191 | 7 | 7,9 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 960 | 192-105 | 7,5 | 8,5 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 960 | >105 | 8 | 9,1 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 1120 | 0-7 | 0 | 0,0 | 90 % | 90 % | 90 % |
| 1120 | 8-20 | 0,5 | 0,6 | 90 % | 90 % | 90 % |
| 1120 | 21-33 | 1 | 1,1 | 90 % | 90 % | 90 % |
| 1120 | 35-46 | 1,5 | 1,7 | 90 % | 90 % | 90 % |
| 1120 | 47-59 | 2 | 2,3 | 90 % | 90 % | 90 % |
| 1120 | 60-73 | 2,5 | 2,8 | 90 % | 90 % | 90 % |
| 1120 | 74-86 | 3 | 3,4 | 90 % | 90 % | 84 % |
| 1120 | 87-99 | 3,5 | 4,0 | 90 % | 84 % | 79 % |
| 1120 | 100-112 | 4 | 4,5 | 84 % | 79 % | 73 % |
| 1120 | 113-125 | 4,5 | 5,1 | 79 % | 73 % | 67 % |
| 1120 | 126-139 | 5 | 5,7 | 73 % | 67 % | 61 % |
| 1120 | 140-152 | 5,5 | 6,2 | 67 % | 61 % | 56 % |
| 1120 | 153-165 | 6 | 6,8 | 61 % | 56 % | 50 % |
| 1120 | 166-178 | 6,5 | 7,4 | 56 % | 50 % | 50 % |
| 1120 | 179-191 | 7 | 7,9 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 1120 | 192-105 | 7,5 | 8,5 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 1120 | >105 | 8 | 9,1 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 1280 | 0-7 | 0 | 0,0 | 85 % | 85 % | 85 % |
| 1280 | 8-20 | 0,5 | 0,6 | 85 % | 85 % | 85 % |
| 1280 | 21-33 | 1 | 1,1 | 85 % | 85 % | 85 % |
| 1280 | 35-46 | 1,5 | 1,7 | 85 % | 85 % | 85 % |
| 1280 | 47-59 | 2 | 2,3 | 85 % | 85 % | 85 % |
| 1280 | 60-73 | 2,5 | 2,8 | 85 % | 85 % | 85 % |
| 1280 | 74-86 | 3 | 3,4 | 85 % | 85 % | 80 % |
| 1280 | 87-99 | 3,5 | 4,0 | 85 % | 80 % | 75 % |
| 1280 | 100-112 | 4 | 4,5 | 80 % | 75 % | 70 % |
| 1280 | 113-125 | 4,5 | 5,1 | 75 % | 70 % | 65 % |
| 1280 | 126-139 | 5 | 5,7 | 70 % | 65 % | 60 % |
| 1280 | 140-152 | 5,5 | 6,2 | 65 % | 60 % | 55 % |

| | | | | | | |
|------|---------|-----|-----|------|------|------|
| 1280 | 153-165 | 6 | 6,8 | 60 % | 55 % | 50 % |
| 1280 | 166-178 | 6,5 | 7,4 | 55 % | 50 % | 50 % |
| 1280 | 179-191 | 7 | 7,9 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 1280 | 192-105 | 7,5 | 8,5 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 1280 | >105 | 8 | 9,1 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 1440 | 0-7 | 0 | 0,0 | 80 % | 80 % | 80 % |
| 1440 | 8-20 | 0,5 | 0,6 | 80 % | 80 % | 80 % |
| 1440 | 21-33 | 1 | 1,1 | 80 % | 80 % | 80 % |
| 1440 | 35-46 | 1,5 | 1,7 | 80 % | 80 % | 80 % |
| 1440 | 47-59 | 2 | 2,3 | 80 % | 80 % | 80 % |
| 1440 | 60-73 | 2,5 | 2,8 | 80 % | 80 % | 80 % |
| 1440 | 74-86 | 3 | 3,4 | 80 % | 80 % | 76 % |
| 1440 | 87-99 | 3,5 | 4,0 | 80 % | 76 % | 71 % |
| 1440 | 100-112 | 4 | 4,5 | 76 % | 71 % | 67 % |
| 1440 | 113-125 | 4,5 | 5,1 | 71 % | 67 % | 63 % |
| 1440 | 126-139 | 5 | 5,7 | 67 % | 63 % | 59 % |
| 1440 | 140-152 | 5,5 | 6,2 | 63 % | 59 % | 54 % |
| 1440 | 153-165 | 6 | 6,8 | 59 % | 54 % | 50 % |
| 1440 | 166-178 | 6,5 | 7,4 | 54 % | 50 % | 50 % |
| 1440 | 179-191 | 7 | 7,9 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 1440 | 192-105 | 7,5 | 8,5 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 1440 | >105 | 8 | 9,1 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 1600 | 0-7 | 0 | 0,0 | 75 % | 75 % | 75 % |
| 1600 | 8-20 | 0,5 | 0,6 | 75 % | 75 % | 75 % |
| 1600 | 21-33 | 1 | 1,1 | 75 % | 75 % | 75 % |
| 1600 | 35-46 | 1,5 | 1,7 | 75 % | 75 % | 75 % |
| 1600 | 47-59 | 2 | 2,3 | 75 % | 75 % | 75 % |
| 1600 | 60-73 | 2,5 | 2,8 | 75 % | 75 % | 75 % |
| 1600 | 74-86 | 3 | 3,4 | 75 % | 75 % | 71 % |
| 1600 | 87-99 | 3,5 | 4,0 | 75 % | 71 % | 68 % |
| 1600 | 100-112 | 4 | 4,5 | 71 % | 68 % | 64 % |
| 1600 | 113-125 | 4,5 | 5,1 | 68 % | 64 % | 61 % |
| 1600 | 126-139 | 5 | 5,7 | 64 % | 61 % | 57 % |
| 1600 | 140-152 | 5,5 | 6,2 | 61 % | 57 % | 54 % |
| 1600 | 153-165 | 6 | 6,8 | 57 % | 54 % | 50 % |
| 1600 | 166-178 | 6,5 | 7,4 | 54 % | 50 % | 50 % |
| 1600 | 179-191 | 7 | 7,9 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 1600 | 192-105 | 7,5 | 8,5 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 1600 | >105 | 8 | 9,1 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 1760 | 0-7 | 0 | 0,0 | 70 % | 70 % | 70 % |
| 1760 | 8-20 | 0,5 | 0,6 | 70 % | 70 % | 70 % |
| 1760 | 21-33 | 1 | 1,1 | 70 % | 70 % | 70 % |

| | | | | | | |
|------|---------|-----|-----|------|------|------|
| 1760 | 35-46 | 1,5 | 1,7 | 70 % | 70 % | 70 % |
| 1760 | 47-59 | 2 | 2,3 | 70 % | 70 % | 70 % |
| 1760 | 60-73 | 2,5 | 2,8 | 70 % | 70 % | 70 % |
| 1760 | 74-86 | 3 | 3,4 | 70 % | 70 % | 67 % |
| 1760 | 87-99 | 3,5 | 4,0 | 70 % | 67 % | 64 % |
| 1760 | 100-112 | 4 | 4,5 | 67 % | 64 % | 61 % |
| 1760 | 113-125 | 4,5 | 5,1 | 64 % | 61 % | 59 % |
| 1760 | 126-139 | 5 | 5,7 | 61 % | 59 % | 56 % |
| 1760 | 140-152 | 5,5 | 6,2 | 59 % | 56 % | 53 % |
| 1760 | 153-165 | 6 | 6,8 | 56 % | 53 % | 50 % |
| 1760 | 166-178 | 6,5 | 7,4 | 53 % | 50 % | 50 % |
| 1760 | 179-191 | 7 | 7,9 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 1760 | 192-105 | 7,5 | 8,5 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 1760 | >105 | 8 | 9,1 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 1920 | 0-7 | 0 | 0,0 | 65 % | 65 % | 65 % |
| 1920 | 8-20 | 0,5 | 0,6 | 65 % | 65 % | 65 % |
| 1920 | 21-33 | 1 | 1,1 | 65 % | 65 % | 65 % |
| 1920 | 35-46 | 1,5 | 1,7 | 65 % | 65 % | 65 % |
| 1920 | 47-59 | 2 | 2,3 | 65 % | 65 % | 65 % |
| 1920 | 60-73 | 2,5 | 2,8 | 65 % | 65 % | 65 % |
| 1920 | 74-86 | 3 | 3,4 | 65 % | 65 % | 63 % |
| 1920 | 87-99 | 3,5 | 4,0 | 65 % | 63 % | 61 % |
| 1920 | 100-112 | 4 | 4,5 | 63 % | 61 % | 59 % |
| 1920 | 113-125 | 4,5 | 5,1 | 61 % | 59 % | 56 % |
| 1920 | 126-139 | 5 | 5,7 | 59 % | 56 % | 54 % |
| 1920 | 140-152 | 5,5 | 6,2 | 56 % | 54 % | 52 % |
| 1920 | 153-165 | 6 | 6,8 | 54 % | 52 % | 50 % |
| 1920 | 166-178 | 6,5 | 7,4 | 52 % | 50 % | 50 % |
| 1920 | 179-191 | 7 | 7,9 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 1920 | 192-105 | 7,5 | 8,5 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 1920 | >105 | 8 | 9,1 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2080 | 0-7 | 0 | 0,0 | 60 % | 60 % | 60 % |
| 2080 | 8-20 | 0,5 | 0,6 | 60 % | 60 % | 60 % |
| 2080 | 21-33 | 1 | 1,1 | 60 % | 60 % | 60 % |
| 2080 | 35-46 | 1,5 | 1,7 | 60 % | 60 % | 60 % |
| 2080 | 47-59 | 2 | 2,3 | 60 % | 60 % | 60 % |
| 2080 | 60-73 | 2,5 | 2,8 | 60 % | 60 % | 60 % |
| 2080 | 74-86 | 3 | 3,4 | 60 % | 60 % | 59 % |
| 2080 | 87-99 | 3,5 | 4,0 | 60 % | 59 % | 57 % |
| 2080 | 100-112 | 4 | 4,5 | 59 % | 57 % | 56 % |
| 2080 | 113-125 | 4,5 | 5,1 | 57 % | 56 % | 54 % |
| 2080 | 126-139 | 5 | 5,7 | 56 % | 54 % | 53 % |

| | | | | | | |
|------|---------|-----|-----|------|------|------|
| 2080 | 140-152 | 5,5 | 6,2 | 54 % | 53 % | 51 % |
| 2080 | 153-165 | 6 | 6,8 | 53 % | 51 % | 50 % |
| 2080 | 166-178 | 6,5 | 7,4 | 51 % | 50 % | 50 % |
| 2080 | 179-191 | 7 | 7,9 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2080 | 192-105 | 7,5 | 8,5 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2080 | >105 | 8 | 9,1 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2240 | 0-7 | 0 | 0,0 | 55 % | 55 % | 55 % |
| 2240 | 8-20 | 0,5 | 0,6 | 55 % | 55 % | 55 % |
| 2240 | 21-33 | 1 | 1,1 | 55 % | 55 % | 55 % |
| 2240 | 35-46 | 1,5 | 1,7 | 55 % | 55 % | 55 % |
| 2240 | 47-59 | 2 | 2,3 | 55 % | 55 % | 55 % |
| 2240 | 60-73 | 2,5 | 2,8 | 55 % | 55 % | 55 % |
| 2240 | 74-86 | 3 | 3,4 | 55 % | 55 % | 54 % |
| 2240 | 87-99 | 3,5 | 4,0 | 55 % | 54 % | 54 % |
| 2240 | 100-112 | 4 | 4,5 | 54 % | 54 % | 53 % |
| 2240 | 113-125 | 4,5 | 5,1 | 54 % | 53 % | 52 % |
| 2240 | 126-139 | 5 | 5,7 | 53 % | 52 % | 51 % |
| 2240 | 140-152 | 5,5 | 6,2 | 52 % | 51 % | 51 % |
| 2240 | 153-165 | 6 | 6,8 | 51 % | 51 % | 50 % |
| 2240 | 166-178 | 6,5 | 7,4 | 51 % | 50 % | 50 % |
| 2240 | 179-191 | 7 | 7,9 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2240 | 192-105 | 7,5 | 8,5 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2240 | >105 | 8 | 9,1 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2400 | 0-7 | 0 | 0,0 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2400 | 8-20 | 0,5 | 0,6 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2400 | 21-33 | 1 | 1,1 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2400 | 35-46 | 1,5 | 1,7 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2400 | 47-59 | 2 | 2,3 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2400 | 60-73 | 2,5 | 2,8 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2400 | 74-86 | 3 | 3,4 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2400 | 87-99 | 3,5 | 4,0 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2400 | 100-112 | 4 | 4,5 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2400 | 113-125 | 4,5 | 5,1 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2400 | 126-139 | 5 | 5,7 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2400 | 140-152 | 5,5 | 6,2 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2400 | 153-165 | 6 | 6,8 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2400 | 166-178 | 6,5 | 7,4 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2400 | 179-191 | 7 | 7,9 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2400 | 192-205 | 7,5 | 8,5 | 50 % | 50 % | 50 % |
| 2400 | >205 | 8 | 9,1 | 50 % | 50 % | 50 % |

³Für Elektrofahrzeuge gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 gilt folgende Tabelle entsprechend:

| Verbrauch [kWh/100km]¹ | Maximales Fahrzeuggewicht in Kilogramm | | | | | | | | | | |
|---------------------------|--|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| | 800 | 960 | 1120 | 1280 | 1440 | 1600 | 1760 | 1920 | 2080 | 2240 | 2400 |
| ≤10 | 100 % | 98 % | 96 % | 94 % | 94 % | 92 % | 90 % | 88 % | 86 % | 84 % | 82 % |
| ≤11 | 100 % | 98 % | 96 % | 94 % | 94 % | 92 % | 90 % | 88 % | 86 % | 84 % | 82 % |
| ≤12 | 100 % | 98 % | 96 % | 94 % | 94 % | 92 % | 90 % | 88 % | 86 % | 84 % | 82 % |
| ≤13 | 100 % | 98 % | 96 % | 94 % | 94 % | 92 % | 90 % | 88 % | 86 % | 84 % | 82 % |
| ≤14 | 100 % | 98 % | 96 % | 94 % | 94 % | 92 % | 90 % | 88 % | 86 % | 84 % | 82 % |
| ≤15 | 100 % | 98 % | 96 % | 94 % | 94 % | 92 % | 90 % | 88 % | 86 % | 84 % | 82 % |
| ≤16 | 100 % | 98 % | 96 % | 94 % | 94 % | 92 % | 90 % | 88 % | 86 % | 84 % | 82 % |
| ≤17 | 95 % | 93 % | 91 % | 90 % | 90 % | 88 % | 86 % | 84 % | 82 % | 81 % | 79 % |
| ≤18 | 90 % | 88 % | 87 % | 85 % | 85 % | 84 % | 82 % | 80 % | 79 % | 77 % | 76 % |
| ≤19 | 85 % | 84 % | 82 % | 81 % | 81 % | 79 % | 78 % | 77 % | 75 % | 74 % | 72 % |
| ≤20 | 80 % | 79 % | 78 % | 76 % | 76 % | 75 % | 74 % | 73 % | 72 % | 70 % | 69 % |
| ≤21 | 75 % | 74 % | 73 % | 72 % | 72 % | 71 % | 70 % | 69 % | 68 % | 67 % | 66 % |
| ≤22 | 70 % | 69 % | 68 % | 68 % | 68 % | 67 % | 66 % | 65 % | 64 % | 64 % | 63 % |
| ≤23 | 65 % | 64 % | 64 % | 63 % | 63 % | 63 % | 62 % | 61 % | 61 % | 60 % | 60 % |
| ≤24 | 60 % | 60 % | 59 % | 59 % | 59 % | 58 % | 58 % | 58 % | 57 % | 57 % | 56 % |
| ≤25 | 55 % | 55 % | 55 % | 54 % | 54 % | 54 % | 54 % | 54 % | 54 % | 53 % | 53 % |
| ≤26 | 50 % | 50 % | 50 % | 50 % | 50 % | 50 % | 50 % | 50 % | 50 % | 50 % | 50 % |

Begründung

§ 8 Abs. 2 EStG

Regelungsanlass

Ein Sechstel aller neu zugelassenen Personenkraftwagen sind persönlich zugeordnete Dienstwagen mit der Möglichkeit zur persönlichen Nutzung.² Indem die 1 %-Pauschale die private Kilometerleistung außer Acht lässt, bildet den durch private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs erlangten geldwerten Vorteil nicht angemessen ab.³ Es werden dabei nur 40 Prozent des tatsächlichen geldwerten Vorteils erfasst.⁴ Dies führt zu einer finanziellen Besserstellung im Vergleich zu einem Lohnäquivalent in Geld. Ebenso wird ein starker Anreiz zur (privaten) Nutzung des Kraftfahrzeuges gesetzt, was zu einem Anstieg an Emissionen führt.⁵ Die Pauschalbesteuerung mit 1 % des Listenpreises bildet unter den neun Mitgliedstaaten der OECD, die den geldwerten Vorteil ebenfalls auf Basis des Listenpreises besteuern, den drittniedrigsten Steuersatz.⁶ Dadurch wird Deutschland zum Spitzenreiter der entgangenen Steuereinnahmen durch die

¹ Obere Grenze des Stromverbrauchs

² Agora Verkehrswende (2018): Klimaschutz im Verkehr: Maßnahmen zur Erreichung des Sektorziels 2030, S. 25.

³ FiFo Köln (2011), Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland, S. 155.

⁴ UBA (2016), Verteilungswirkung umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 150.

⁵ Agora Verkehrswende (2018): Klimaschutz im Verkehr: Maßnahmen zur Erreichung des Sektorziels 2030, S. 25.

⁶ UBA (2016), Verteilungswirkung umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 150; Harding, M. (2014): Personal Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses: Estimating the Fiscal and Environmental Costs, OECD Taxation Working Papers, No. 20, OECD Publishing. Paris Cedex. Online verfügbar unter: http://www.oecdilibrary.org/taxation/personal-tax-treatment-of-company-cars-and-commuting-expenses_5jz14cg1s7vl-en (letzter Zugriff am 22.08.2021), S. 27

Subvention.^{7, 8} Zudem erzielen die höchste Steuerersparnis Steuerpflichtige mit den höchsten Steuersätzen, sodass die Subvention eine Verteilungswirkung zu Lasten Steuerpflichtiger mit niedrigeren Steuersätzen und Nicht-Dienstwagennutzenden bewirkt.⁹

Normzweck

Die Verwendung der tatsächlichen Anschaffungskosten als Bezugsgröße berücksichtigt die Marktsituation und erlaubt eine realitätsnahe Abbildung des konkret erlangten geldwerten Vorteils.¹⁰ Dadurch wird dem Grundsatz der Steuerwahrheit und damit der Steuergerechtigkeit besser Rechnung getragen als durch die bisherige Bezugsgröße des Listenpreises.

Der tatsächlich erlangte geldwerte Vorteil beinhaltet auch den privaten Anteil an den variablen Kosten, insbesondere die Kraftstoffkosten. Die Nichtberücksichtigung führte bislang zu einer Subvention, indem die private Nutzung des betrieblichen Kraftfahrzeugs keine Grenzkosten verursachte und welche somit einen starken Anreiz zur privaten Nutzung des betrieblichen Kraftfahrzeugs setzte.¹¹ Die Schaffung von Grenzkosten soll die Umweltbelastung durch Senkung der Anzahl der gefahrenen Kilometer bewirken und den Vorteil gegenüber anderen, umweltfreundlicheren Alternativen beseitigen.¹² Wird die Nutzung in die Bestimmung des geldwerten Vorteils mit einbezogen, wird eine Angleichung an das Lohnäquivalent mit seiner Erhöhung der Einkommenssteuer und Sozialabgaben erreicht und eine Annäherung an den Kostenverlauf eines privaten Fahrzeugs.¹³ Dadurch wird steuerliche Neutralität¹⁴ zwischen privater Fahrzeugunterhaltung (mit Lohnerhöhung) und Dienstwagengestellung hergestellt¹⁵ und führt dadurch zu mehr Steuerneutralität und -gerechtigkeit.¹⁶

Alternative Regelungen

Der private Nutzungsanteil könnte zum Zwecke der Bestimmung des geldwerten Vorteils per elektronischem Fahrtenbuch ermittelt werden. Dadurch wäre der Nutzungsanteil exakt bestimmbar und die laufenden Kosten ließen sich anteilig zurechnen. Es wäre keine Pauschalbesteuerung nötig. Derzeit sind Fahrtenbücher jedoch leicht manipulierbar und elektronische Fahrtenbücher kostenintensiv in der Anschaffung. Darüber hinaus entstände ein erheblicher Verwaltungsaufwand.¹⁷

Auswirkungen der Neuregelung

Die Neuregelung kann Innovation in der Entwicklung emissionsärmerer Kraftwagen nachfrageseitig unterstützen.¹⁸ Erwartet wird eine Reduktion der privaten Dienstleistung um 25-75 Prozent und damit eine Treibhausgasminde- rung um 1,3-3,9 Millionen Tonnen in 2030.¹⁹

⁷ Zur Natur als Subvention: Sachverständigenrat 2011, S. 212, UBA (2016), Verteilungswirkung umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 151.

⁸ Harding, M. (2014): Personal Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses: Estimating the Fiscal and Environmental Costs, S. 27

⁹ Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2011): Jahresgutachten 2011/12: Verantwortung für Europa wahrnehmen, Online verfügbar unter: https://www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/fileadmin/dateiablage/download/gutachten/ga11_ges.pdf (letzter Zugriff am 22.08.2021), S. 212; UBA (2016), Verteilungswirkung umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 160; Sachverständigenrat für Umweltfragen (2017), Umsteuern erforderlich: Klimaschutz im Verkehrssektor, S. 129.

¹⁰ FiFo Köln (2011) Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland, S. 159, 163.

¹¹ Id., S. 129 f., 163; Agora Verkehrswende (2018): Klimaschutz im Verkehr: Maßnahmen zur Erreichung des Sektorziels 2030, S. 25; UBA (2016), Verteilungswirkung umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 148.

¹² FiFo Köln (2011) Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland, S. 135, UBA S. 160.

¹³ Id., S. 130.

¹⁴ Im Sinne einer echten Entscheidungsneutralität aus Sicht der Gestellenden und Empfangenden.

¹⁵ FiFo Köln (2011) Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland, S. 156f.

¹⁶ Dafür spricht sich auch das UBA aus: UBA (2016), Verteilungswirkung umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 155.

¹⁷ FiFo Köln (2011) Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland, 135, UBA (2016); Verteilungswirkung umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 160.

¹⁸ UBA (2016), Verteilungswirkung umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 160.

¹⁹ Agora Verkehrswende (2018): Klimaschutz im Verkehr: Maßnahmen zur Erreichung des Sektorziels 2030, S. 26

Verfassungsmäßigkeit

Die Zulässigkeit außersteuerlicher politischer Lenkungsintentionen ist durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gefestigt.²⁰ Das Bundesverfassungsgericht gesteht dem Steuergesetzgeber eine Einflussnahme auf Wirtschaft und Gesellschaft durch mittelbare Verhaltenssteuerung zu.²¹ Das Ziel der Verringerung von CO₂-Emissionen zum Schutz der Umwelt ist mit der Neuregelung zweckgerecht ausgestaltet.

§ 7 Abs. 7 EStG

Normzweck

Die Reform soll die Entscheidung für weniger umweltbelastende Fahrzeuge bei der Anschaffung von betrieblich genutzten Kraftfahrzeugen fördern. Dazu wird aus umweltpolitischen Gründen der Grundsatz der Steuerwahrheit in zulässiger Weise partiell durchbrochen.²² Die Obergrenze der Absetzbarkeit der Betriebsausgaben nach einer Emissionsobergrenze dient dem Umweltschutz.²³ Auch der Sachverständigenrat spricht sich dafür aus.²⁴ Die zusätzliche Anknüpfung an das Gewicht des angeschafften Kraftfahrzeugs entspricht der Kfz-Steuerreform und dient der Lenkung hin zur Anschaffung kleinerer und leichter Fahrzeuge.

Alternative Regelungen²⁵

Die Begrenzung der Absetzbarkeit nach der Höhe des Kaufpreises oder eine Senkung des jährlichen Abschreibungssatzes würde einen positiven ökologischen Effekt dadurch erzielen, dass kostengünstigere Kraftfahrzeuge oftmals emissionsärmer sind. Dies ist allerdings unter dem Gesichtspunkt des Nettoprinzips verfassungsrechtlich nicht vereinbar. Ebenso wird dabei vernachlässigt, dass emissionsarme Antriebsarten teurer in der Anschaffung sein können.

Der Ausschluss der Absetzbarkeit, wenn eine Privatnutzung möglich ist, würde die Besteuerung des geldwerten Vorteils obsolet machen. Diese Maßnahme wäre aber missbrauchsanfällig.

Auswirkungen der Regelung

Die Reform bewirkt den Abbau von umweltschädlichen Steuerprivilegien und führt zu Steuermehreinnahmen. Es wird der Anreiz zur Anschaffung stärker umweltbelastender Kraftfahrzeuge genommen. Es wird eine Minderung der Treibhausgase um 0,6-1,9 Millionen Tonnen in 2030 erwartet.²⁶ Die nachteilige Veränderung der Nachfrage an Kraftwagen mit hohen Emissionswerten ist erst mittelfristig zu erwarten, sodass Hersteller sich entsprechend daran anpassen können.²⁷ Dadurch wird auch die Forschung und Entwicklung umweltfreundlicher Technologien gefördert. Die Einwendungen der Automobilindustrie, die Neuregelung würde zu einem Absatzrückgang führen und sich negativ auf die Beschäftigung der deutschen Automobilkonzerne auswirken²⁸, finden keine Bestätigung in der Forschung.

Verfassungsmäßigkeit

Die Gesetzgebungskompetenz liegt gem. Art. 105 I GG beim Bund. Die auf 50 Prozent begrenzte Absetzbarkeit bei besonders emissionsstarken Kraftfahrzeugen gleicht keiner verbindlichen Verhaltensregel, die eine solche Anschaffung verbietet, sondern gibt durch eine Sonderbelastung ein finanzwirtschaftliches Motiv, sich für ein bestimmtes Verhalten zu entscheiden. Somit reicht diese Gesetzgebungskompetenz aus.²⁹ Die

²⁰ BVerfG, 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121/147 BVerfGE 99, 280/296; BVerfGE 105, 73/112; BVerfGE 116, 164/182.

²¹ BVerfG, Urt. v. 9. Dezember 2008, Rz. 59.

²² FiFo Köln (2011) Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland, S. 155.

²³ UBA (2016), Verteilungswirkung umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 150.

²⁴ So auch das UBA: Id., S. 149.

²⁵ FiFo Köln (2011) Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland, S. 125f.

²⁶ Agora Verkehrswende (2018): Klimaschutz im Verkehr: Maßnahmen zur Erreichung des Sektorziels 2030, S.27.

²⁷ FiFo Köln (2011) Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland, S. 172.

²⁸ VDA (Verband der Automobilindustrie) (2013): Jahresbericht 2013. Online verfügbar unter: <https://www.vda.de/de/services/publikationen/jahresbericht-2013.html> (letzter Zugriff am 22.08.2021)

²⁹ BVerfGE 98, 106/118, Rn. 59.

Schwelle der Absetzbarkeit wird bei 50 Prozent festgelegt, um einen Systembruch zur sonstigen steuerlichen Behandlung der Kraftfahrzeughaltung und -nutzung, etwa bei der Kfz-Steuer, zu vermeiden und dem Gleichheitsgrundsatz Rechnung zu tragen.

Der Differenzierungsmaßstab der CO₂-Emissionen pro Kilometer dient dem umweltpolitischen Ziel der Neuregelung. Dieses bildet einen besonderen sachlichen Grund und weicht insofern in zulässiger Weise von dem Gebot der Folgerichtigkeit ab, welches eine realitätsgerechte Abbildung der Bemessungsgrundlage fordert.³⁰ Die Lastengleichheit wird unter Berücksichtigung der konkreten nachteiligen Umwelteinwirkung des Steuerpflichtigen hergestellt und ansonsten nicht berührt.

Das in § 2 Abs. 2 EStG zum Ausdruck kommende Nettoprinzip bedeutet die Besteuerung des Einkommens erst abzüglich der betrieblich veranlassten Ausgaben (Veranlassungsprinzip, vgl. §4 IV EstG).³¹ Die Senkung der Absetzbarkeit der Anschaffungskosten auf bis zu 50 Prozent weicht davon ab. Der Gesetzgeber kann dieses Prinzip jedoch beim Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen.³² Die klimapolitischen Ziele stellen solche gewichtigen Gründe dar und rechtfertigen somit die Durchbrechung.

³⁰ BVerfG, Beschluss v. 4.12.2002- 2 BvR 400/98

³¹ Statt vieler: Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rz. 54ff.

³² BVerfG Urt. v. 9.12.2008, Rz. 63 m.w.N.: BVerfGE 81, 228 [237]; 107, 27 [48] m. w. N.

Erhöhte Absetzungen für Klimaschutzinvestitionen

Klimaschutzinvestitionen – beispielsweise Investitionen in energieeffiziente Technologien – sind meist mit einem erheblichen finanziellen Aufwand verbunden. Dieser kann für mögliche Investor:innen aus betriebswirtschaftlichen Gründen prohibitiv wirken. Einer privilegierten steuerlichen Absetzbarkeit derartiger Investitionen⁴³² kommt daher eine wichtige Rolle zu.

Die bestehenden Möglichkeiten einer Sofortabschreibung – beispielsweise von geringwertigen Wirtschaftsgütern bis zu einer Höhe von 800 EUR nach § 6 Abs. 2 EStG, sind für solche Investitionen, die häufig um ein Vielfaches höher liegen, nicht ausreichend. Die regulären linearen bzw. degressiven Abschreibungen für bewegliche Wirtschaftsgüter nach § 7 Abs. 1-3 EStG bzw. für Gebäude nach § 7 Abs. 4-5 EStG setzen wiederum aufgrund der sich daraus ergebenden langen Amortisationszeiten keinen steuerlichen Anreiz für besondere Klimaschutzinvestitionen. Würden die Anschaffungskosten (bei Kosten von über 800 EUR) zum Großteil im Jahr der Anschaffung abgeschrieben werden können, profitieren die Unternehmen zeitnah von einer entsprechend höheren Liquidität.⁴³³ Dies erhöht mit großer Wahrscheinlichkeit den wirtschaftlichen Anreiz zur Investition in Klimaschutzmaßnahmen.⁴³⁴ Mit Blick auf das Steueraufkommen ist festzuhalten, dass dem Fiskus durch ein begünstigtes Abschreibungsmodell keine Steuereinnahmen verloren gehen, sondern die Steuereinnahmen aufgrund des Steuerstundungseffekts lediglich teilweise in die Zukunft verlagert werden.⁴³⁵ Dies korrespondiert mit der hohen Dringlichkeit staatlicher Unterstützung von klimaschützenden Maßnahmen und ist daher sachgerecht.

Notwendige Regelungen

- **Reaktivierung § 7d EStG**

Derzeit existiert keine Norm, mit der Klimaschutzinvestitionen begünstigt abgeschrieben werden können. Bis zum Jahr 2015 konnten Wirtschaftsgüter, die dem Umweltschutz dienen, nach § 7d EStG a.F. im Jahr der Anschaffung mit bis zu 60 % und in den Folgejahren mit jeweils bis zu 10 % abgesetzt werden. In Anlehnung an diese aufgehobene Vorschrift § 7d EStG⁴³⁶ sollte der mit dieser Norm verbundene Ansatz reaktiviert werden und ein neuer § 7 d EStG eingefügt werden.⁴³⁷

- **Keine zeitliche Befristung**

Die in § 7d EStG aufgenommene Regelung sollte zeitlich unbeschränkt gelten,⁴³⁸ da die Förderung klimaschützender Maßnahmen auf absehbare Zeit notwendig bleibt.⁴³⁹

⁴³² Vgl. Fraunhofer Institut, Öko-Institut e.V. im Auftrag der DENEFF, Weißbuch Green Recovery - Wirtschaft hoch, CO₂ runter, S. 29 ff.

⁴³³ WWF, Sofortmassnahmen für Klimaschutz in der Industrie, S. 22, Öko-Institut e.V., Erhöhte Absetzbarkeit von Klimaschutzinvestitionen - den alten § 7d EStG neu fassen?, S. 23.

⁴³⁴ Öko-Institut e.V., Erhöhte Absetzbarkeit von Klimaschutzinvestitionen - den alten § 7d EStG neu fassen?, S. 1.

⁴³⁵ WWF, Sofortmassnahmen für Klimaschutz in der Industrie, S. 22.

⁴³⁶ Die Aufhebung des § 7d EStG erfolgte durch das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22. Dezember 2014 (BGBl. I S. 2417).

⁴³⁷ Vgl. WWF, Sofortmassnahmen für Klimaschutz in der Industrie, S. 22 ff., Öko-Institut e.V., Erhöhte Absetzbarkeit von Klimaschutzinvestitionen - den alten § 7d EStG neu fassen? und Öko-Institut e.V., Rahmen für Klimaschutzinvestitionen - Hemmnisse und Maßnahmen, S. 68 ff.

⁴³⁸ Vgl. WWF, Sofortmassnahmen für Klimaschutz in der Industrie, S. 23 und Öko-Institut e.V., Erhöhte Absetzbarkeit von Klimaschutzinvestitionen - den alten § 7d EStG neu fassen?, S. 23.

⁴³⁹ Öko-Institut e.V., Erhöhte Absetzbarkeit von Klimaschutzinvestitionen - den alten § 7d EStG neu fassen?, S. 23.

- **Vereinbarkeit mit Europarecht**

Die durch das sog. „JStG 2019“ erfolgte Einführung der Neuregelung in § 7 EStG („Sonderabschreibungen für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahräder“) wurde unter einen beihilferechtlichen Zustimmungsvorbehalt der EU-Kommission gestellt.⁴⁴⁰ Vorbehaltlich einer abschließenden beihilferechtlichen Prüfung erscheint es aufgrund der Vergleichbarkeit doch sehr naheliegend, dass ein analoger Vorbehalt auch vorliegend geboten ist. Das Risiko, dass die Regelung mangels Freigabe eines Tages rückwirkend für europarechtswidrig erklärt wird, sollte per se vermieden werden.

⁴⁴⁰ S. Art. 39 Abs. 7 des Gesetzes vom 12.12.2019, BGBl. 2019 I S. 2451.

Einkommensteuergesetz (EStG)

§ 7d

Erhöhte Absetzungen für Klimaschutzinvestitionen

- (1) ¹Bei abnutzbaren beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen die Voraussetzungen des Absatzes 2 vorliegen (Klimaschutzinvestitionen), können abweichend von § 7 im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung bis zu 60 Prozent und in den folgenden Wirtschaftsjahren bis zur vollen Absetzung jeweils bis zu 10 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden. ²Nicht in Anspruch genommene erhöhte Absetzungen können innerhalb der Restnutzungsdauer nachgeholt werden.
- (2) Die erhöhten Absetzungen nach Absatz 1 können nur in Anspruch genommen werden, wenn
 1. die Wirtschaftsgüter zu einem inländischen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehören,
 2. die Wirtschaftsgüter nach dem 31. Dezember 2021 angeschafft oder hergestellt worden sind,
 3. die Wirtschaftsgüter auch dem Klimaschutz dienen im Sinne des Absatzes 3 und
 4. die von der Landesregierung bestimmte Stelle bescheinigt, dass die Wirtschaftsgüter zu dem in Nummer 3 bezeichneten Zweck bestimmt und geeignet sind.
- (3) ¹Die Wirtschaftsgüter dienen dem Klimaschutz, wenn durch ihre Verwendung Treibhausgasemissionen im Sinne des § 2 Nr. 2 des Bundes-Klimaschutzgesetzes (KSG) in seiner jeweils gültigen Fassung nicht nur unerheblich vermieden oder reduziert werden. ²Dies ist dann gegeben, wenn die Wirtschaftsgüter den Vorgaben des Klimaschutzprogramms im Sinne des § 9 des Bundes-Klimaschutzgesetzes (KSG) in seiner jeweils gültigen Fassung entsprechen.
- (4) ¹Die erhöhten Absetzungen nach Absatz 1 können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilerstellungskosten in Anspruch genommen werden. ²§ 7a Absatz 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Summe der erhöhten Absetzungen 60 Prozent der bis zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres insgesamt aufgewendeten Anzahlungen oder Teilerstellungskosten nicht übersteigen darf.
- (5) ¹Die Absätze 1 bis 4 sind auf nach dem 31. Dezember 2021 entstehende nachträgliche Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, die vor dem 1. Januar 2022 angeschafft oder hergestellt worden sind, mit folgender Maßgabe entsprechend anzuwenden: ²Im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung der nachträglichen Herstellungsarbeiten können erhöhte Absetzungen bis zur vollen Höhe der nachträglichen Herstellungskosten vorgenommen werden.
- (6) ¹Steuerpflichtige, die nach dem 31. Dezember 2021 durch Hingabe eines Zuschusses zur Finanzierung von Klimaschutzinvestitionen ein Recht auf Mitbenutzung dieser Wirtschaftsgüter erwerben, können bei diesem Recht abweichend von § 7 erhöhte Absetzungen nach Maßgabe des Absatzes 1 bzw. 4 vornehmen. ²Die erhöhten Absetzungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn der Empfänger den Zuschuss im selben oder nachfolgenden Kalenderjahr zur Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter oder der nachträglichen Herstellungsarbeiten bei den Wirtschaftsgütern verwendet und dem Steuerpflichtigen dies nachweist.

§ 57

Besondere Anwendungsregeln aus Anlass der Herstellung der Einheit Deutschlands

[...]

- (2) ~~Die §§ 7b und 7d~~ **§ 7d** dieses Gesetzes sowie die §§ 81, 82d, 82g und 82i der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung sind nicht auf Tatbestände anzuwenden, die in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet verwirklicht worden sind.

[...]

Begründung

Vorbemerkung

1. Kernfrage: Regelungsgegenstand: Klimaschutz vs. Energieeffizienz

Bei genauerer Betrachtung ist v.a. die Definition begünstigter Investitionen entscheidend. In der These werden primär „Energieeffizienzmaßnahmen“ angesprochen. Abschließend wird aber auch die Privilegierung von „Klimaschutzinvestitionen“ hervorgehoben und soll ausdrücklich erwähnt werden.

Auch wenn sich beide Bereiche erheblich überschneiden, so bestehen doch rechtsdogmatische Unterschiede: Während das Klimaschutzrecht primär auf die unmittelbare Vermeidung bestimmter klimaschädlicher Emissionen abzielt, indem Reduktionsziele vorgegeben werden (sh. Klimaschutzgesetz), bewirkt das Umweltenergierecht eher eine mittelbare Emissionsvermeidung durch Effizienzsteigerung bei der Energieerzeugung (z. B. KWKG) oder durch Reduktion des Energieverbrauchs (z. B. Gebäudewärme nach dem GEG) (vgl. Klöpfer/Durner, Umweltschutzrecht, 3. Aufl., S. 293).

Mit Blick auf die Abschreibungsregelung stellt sich mithin die Frage, woran genau angeknüpft werden soll:

- Enger Ansatz: Bei einer Beschränkung auf Energieeffizienzmaßnahmen wäre wohl eine enumerative Aufzählung vorzunehmen (also z. B. begünstigte Afa für die Anschaffung einer KWK-Anlage im Sinne des KWKG oder einer energieeinsparenden Gebäudemaßnahme im Sinne des GEG). Der Vorteil dieses Ansatzes dürfte in der sehr konkreten Festlegung begünstigter Maßnahmen liegen. Ggf. wäre hier sogar das Bescheinigungsverfahren verzichtbar und könnte durch geeignete technische Nachweise ersetzt werden.
- Weiterer Ansatz: Bei einer weitergehenden Förderung von Klimaschutzinvestitionen könnte hingegen z. B. auf die Klimaschutzprogramme des Bundes nach dem KSG abgestellt werden. Vorteile dieses Ansatzes dürften darin liegen, dass der Ansatz technologieoffener wäre (nicht die konkrete Technik, sondern das Ergebnis zählt), dass an die Sektordifferenzierung des KSG angeknüpft werden kann (Energieeffizienzmaßnahmen sind ja praktisch in jedem Sektor denkbar), und dass die Frage, welche Klimaschutzmaßnahmen privilegiert werden sollen, dynamisch anhand der jeweiligen geltenden Klimaschutzprogramme zu beantworten wäre. Rechtstechnisch entspricht dieser Ansatz dem früheren § 7d EStG, der die Frage, ob eine Maßnahme dem „Umweltschutz“ dient, über ein behördliches Bescheinigungsverfahren regelte. Die Einzelheiten waren damals in Bescheinigungsrichtlinien der Umweltministerkonferenz festgelegt worden, was auch vorliegend praktikabel sein sollte. Auch in anderen Bereichen wie z. B. der Denkmal-Afa nach § 7h EStG ist dieses Verfahren bewährt

Der nachstehende Regelungsvorschlag verfolgt den letztgenannten Ansatz.

2. Anwendungsbereich

Die aus dem WWF-Papier stammende Überlegung, dass der Anwendungsbereich auch Produktionsumstellungen und Änderungen der betrieblichen Praxis umfassen sollte, ist auf den ersten Blick zwar nachvollziehbar.

Zum einen dürfte jedoch ein dahingehender Regelungsbedarf nicht gegeben sein. Abschreibungen knüpfen stets an konkrete Anschaffungsvorgänge, also den Erwerb bestimmter abnutzbarer Wirtschaftsgüter in einem Betrieb an, unabhängig davon, welches operative Geschäft das Unternehmen betreibt. Auch im Sinne des Regelungszwecks (Förderung des Klimaschutzes) kann es auf die Art des operativen Geschäfts insoweit nicht ankommen. Entscheidend ist auf dieser Ebene allein, dass in bestimmte klimaschützende Technologien investiert wird. Insofern erscheint die Anknüpfung an „Produktionsumstellungen“ oder „Änderungen der betrieblichen Praxis“ als nicht sachdienlich (dies dürften eher Tatbestände sein, die z. B. im Rahmen staatlicher Förderprogramme bzgl. bestimmter Branchen oder Geschäftsmodelle relevant sein können).

Zum anderen zeigt die Erfahrung aus der Steuerpraxis, dass derartige, wenig griffige bzw. schwer einzugrenzende Sachverhalte mehr Probleme als Lösungen bringen (sh. z. B. die erheblichen Schwierigkeiten bei der Anwendung des § 8d Abs. 2 KStG: „andersartige Zweckbestimmung“; „zusätzlicher Geschäftsbetrieb“...). Letztlich wäre eine solche Regelung eher eine Eingrenzung anstatt einer Ausweitung, da im Einzelnen geregelt werden müsste, welche (geänderten) Betriebe berechtigt sind, die besondere Abschreibung in Anspruch zu nehmen.

3. Konkurrenzen und Doppelförderungen

a) Erhöhte Absetzungen und nicht Sonderabschreibungen

Wie in der These bereits angedacht, erscheint es sachgerecht, dass die Neuregelung „erhöhte Absetzungen“ und nicht „Sonderabschreibungen“ vorsieht. Erhöhte Absetzungen sind Absetzungen, die an die Stelle der (Regel-)AfA des § 7 EStG treten, diese also ersetzen. Sonderabschreibungen hingegen sind Abschreibungen, die zu der (Regel-)AfA des § 7 EStG hinzukommen, so dass ein Kumulationseffekt eintritt (vgl. Blümich/Brandis, 156. EL März 2021, EStG § 7a Rn. 20).

b) Abgrenzung zu § 82a EStDV

Eine gesonderte Abgrenzungsregel zu § 82a EStDV ist entbehrlich. Zum einen betrifft § 82a EStDV im Wesentlichen Altfälle aus der Zeit der Wiedervereinigung (sh. zeitliche Anwendungsregel in § 84 Abs. 4 EStDV). Zum anderen enthält § 7a Abs. 5 EStG ein generelles Kumulationsverbot für alle erhöhten bzw. Sonderabschreibungen, so dass selbst bei Einschlägigkeit von § 7d EStG n.F. und § 82a EStDV nur eine Begünstigung in Anspruch genommen werden kann (vgl. BFH, Urteil v. 26.02.2002 – IX R 42/99, BStBl. 2002, 472).

c) GEG

Das in dem WWF-Papier genannte frühere Energieeinsparungsgesetz (EnEG) wurde mit Wirkung ab dem 01.11.2020 durch das Gebäudeenergiegesetz („GEG“, Gesetz zur Einsparung von Energie und zur Nutzung erneuerbarer Energien zur Wärme- und Kälteerzeugung in Gebäuden vom 8. August 2020, BGBl. I S. 1728) abgelöst. Die §§ 89 ff. GEG enthalten eine Ermächtigung des Bundes, die Nutzung erneuerbarer Energien für die Erzeugung von Wärme oder Kälte und von Energieeffizienzmaßnahmen in Gebäuden nach Maßgabe des Bundeshaushaltes zu fördern. Eine „Doppelförderung“ durch besondere Abschreibungen einerseits und Förderungsinstrumente für Energieeffizienz in Gebäuden (z. B. staatliche Zuschüsse) ist daher grundsätzlich denkbar.

In Betracht käme daher, in die Abschreibungsvorschrift einen Ausnahmetatbestand dahingehend auszunehmen, dass die Abschreibung für solche Klimaschutzmaßnahmen, für die staatliche Förderungen nach §§ 89 ff. GEG gewährt werden, nicht in Anspruch genommen werden kann.

Gleichwohl bestehen in der Sache grundlegende Unterschiede: Verbesserte Abschreibungen führen im Wesentlichen nur zu einem Steuerstundungseffekt („Timing-Effekt“), da reguläre Abschreibungen aus künftigen Jahren vorgezogen werden. Beim Steuerpflichtigen hat dies einen positiven Liquiditätseffekt (und einen Zinseffekt, welcher jedoch angesichts des aktuellen Zinsniveaus vernachlässigbar ist). Zuschüsse oder sonstige Subventionen, die nicht zurückgezahlt werden müssen, führen hingegen zu einer definitiven Entlastung in Form geringerer Anschaffungskosten (die Investition wird billiger, weniger Kapital wird gebunden). Da solche Zuschüsse aber entsprechend von den Anschaffungskosten abzuziehen sind, sinkt auch die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen und damit der Steuervorteil (Aufwendungen, die der Steuerpflichtige nicht getragen hat, kann er auch nicht abschreiben). Eine „Doppelförderung“ im engeren Sinne sollte damit im Regelfall nicht eintreten. Ein Ausschluss von geförderten Wirtschaftsgütern erscheint daher (auch im Sinne der Reduktion von Komplexität) nicht zwingend geboten.

d) EEG

Betreiber von Anlagen, in denen ausschließlich erneuerbare Energien eingesetzt werden, haben für den in diesen Anlagen erzeugten Strom gegen den Netzbetreiber einen Anspruch auf eine Marktprämie, eine Einspeisevergütung oder einen Mieterstromzuschlag gem. §§ 19 ff. EEG-2021. Die Förderung knüpft hier also an den Betrieb der Anlage an und führt ggf. zu gesonderten Einnahmen, während hingegen Abschreibungen die Aufwandsseite betreffen und an der Anschaffung anknüpfen. Auch insoweit handelt es sich um Sachverhalte, die zwar beide fördernde Wirkung haben, aber nicht unmittelbar in Konkurrenz stehen.

4. Beschränkungen

Der in § 7d Abs. 6 EStG a.F. enthaltene Vorbehalt, wonach die erhöhten Absetzungen unter der Bedingung gewährt werden, dass (vereinfacht) die Qualifikation als „Klimaschutzinvestition“ mindestens fünf Jahre lang erfüllt wird, sollte nicht übernommen werden. Zum einen erscheint es nicht angemessen und könnte prohibitive Wirkungen entfalten, dem Steuerpflichtigen das Risiko von Gesetzesverschärfungen aufzuerlegen. Erhöhte Klimaschutzanforderungen sollten nur für Neuinvestitionen nach Inkrafttreten der jeweiligen Verschärfung gelten. Zum anderen sollte der Bürokratieaufwand möglichst geringgehalten werden, d. h. eine einmal erteilte positive Bescheinigung sollte für die gesamte Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts gelten.

Auch die in § 7d Abs. 8 EStG a.F. enthaltene Beschränkung auf Betriebe, die seit mindestens 2 Jahren bestehen, erscheint vor dem Hintergrund des Regelungsziels und zur Vermeidung unnötiger Komplexität als verzichtbar.

5. Beihilfevorbehalt

Die durch das sog. „JStG 2019“ erfolgte Einführung der Neuregelung in § 7c EStG („Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahräder“) wurde unter einen beihilferechtlichen Zustimmungsvorbehalt der EU-Kommission gestellt (sh. Art. 39 Abs. 7 des Gesetzes vom 12.12.2019, BGBl. 2019 I S. 2451). Vorbehaltlich einer abschließenden beihilferechtlichen Prüfung erscheint es aufgrund der Vergleichbarkeit doch sehr naheliegend, dass ein analoger Vorbehalt auch vorliegend geboten ist. Das Risiko, dass die Regelung mangels Freigabe eines Tages rückwirkend für europarechtswidrig erklärt wird, sollte per se vermieden werden (sh. das jahrelange gerichtliche und gesetzgeberische „Gezerre“ um die Wirksamkeit von § 8c KStG).

Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen

Zielsetzung der Regelung ist die steuerliche Begünstigung von Klimaschutzinvestitionen. Dies sind namentlich betriebliche Investitionen in energieeffiziente Technologien, aber auch klimaschützende Investitionen in anderen Sektoren wie etwa dem Gebäudebereich. Grundlegend sind hierfür die Ziele und Maßnahmen aufgrund des Bundes-Klimaschutzgesetzes (KSG) in seiner jeweils gültigen Fassung.

Klimaschutzinvestitionen, also z. B. Investitionen in energieeffiziente Technologien, sind meist mit einem erheblichen finanziellen Aufwand verbunden, welcher für mögliche Investor:innen aus betriebswirtschaftlichen Gründen prohibitiv wirken kann. Einer privilegierten steuerlichen Absetzbarkeit derartiger Investitionen kommt daher eine wichtige Rolle zu.

Die bestehenden Möglichkeiten einer Sofortabschreibung, z. B. von geringwertigen Wirtschaftsgütern bis zur Höhe von EUR 800 nach § 6 Abs. 2 EStG, sind für solche Investitionen, die häufig um ein Vielfaches höher liegen, nicht ausreichend. Die regulären linearen bzw. degressiven Abschreibungen für bewegliche Wirtschaftsgüter nach § 7 Abs. 1-3 EStG bzw. für Gebäude nach § 7 Abs. 4-5 EStG setzen wiederum aufgrund der sich daraus ergebenden langen Amortisationszeiten keinen steuerlichen Anreiz für besondere Klimaschutzinvestitionen.

Wenn die Anschaffungskosten (bei Kosten von über 800 Euro) zum Großteil im Jahr der Anschaffung abgeschrieben werden können, profitieren die Unternehmen zeitnah von einer entsprechend höheren Liquidität. Dies erhöht mithin den wirtschaftlichen Anreiz zur Investition in Klimaschutzmaßnahmen.

Mit Blick auf das Steueraufkommen ist festzuhalten, dass dem Fiskus durch ein begünstigtes Abschreibungsmodell keine Steuereinnahmen verloren gehen, sondern die Steuereinnahmen aufgrund des Steuerstundungseffekts lediglich teilweise in die Zukunft verlagert werden. Dies korrespondiert mit der hohen Dringlichkeit staatlicher Unterstützung von klimaschützenden Maßnahmen und ist daher sachgerecht.

II. Regelungskonzept

Nach derzeitiger Rechtslage existiert keine Norm, mit der Klimaschutzinvestitionen begünstigt abgeschrieben werden können. Bis zum Jahr 2015 konnten Wirtschaftsgüter, die dem Umweltschutz dienen, nach § 7d EStG a.F. im Jahr der Anschaffung mit bis zu 60 % und in den Folgejahren mit jeweils bis zu 10 % abgesetzt werden. In Anlehnung an diese aufgehobene Vorschrift wird ein neuer § 7d EStG eingefügt. Die Neuregelung gilt zeitlich unbeschränkt, da die Förderung klimaschützender Maßnahmen auf absehbare Zeit notwendig bleibt.

§ 7d Abs. 1 EStG

Entsprechend der bewährten früheren Regelung des § 7d Absatz 1 ist vorgesehen, dass Klimaschutzinvestitionen im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung bis zu 60 Prozent und in den folgenden Wirtschaftsjahren bis zur vollen Absetzung jeweils bis zu 10 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden. Da es sich um ein Wahlrecht handelt, können nicht in Anspruch genommene erhöhte Absetzungen innerhalb der Restnutzungsdauer nachgeholt werden, wenn dies z. B. aus Sicht des Steuerpflichtigen günstiger ist.

§ 7d Abs. 2 EStG

Die Vorschrift enthält die materiellen und formellen Vorgaben für begünstigte Klimaschutzinvestitionen. Da sich die notwendige Klimaschutzdienlichkeit gemäß Absatz 3 nach den Vorgaben des Klimaschutzprogramms im Sinne des § 9 des Bundes-Klimaschutzgesetzes (KSG) bemisst, ist die Begünstigung beschränkt auf Wirtschaftsgüter, die zu einem inländischen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehören.

Entsprechend der bewährten früheren Regelung des § 7d Absatz 2 ist eine positive Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde über die Klimaschutzdienlichkeit erforderlich.

§ 7d Abs. 3 EStG

Die erhöhte Abschreibung setzt voraus, dass das Wirtschaftsgut jedenfalls auch dem Klimaschutz dient. Maßstab hierfür sind die im Klimaschutzprogramm des Bundes in seiner jeweiligen Fassung vorgesehenen Maßnahmen zur Erreichung der für den jeweiligen Sektor festgelegten Jahresemissionsmengen. Begünstigt sind danach beispielsweise Maßnahmen im Industriesektor zur Ausweitung und Steigerung der Energieeffizienz etwa durch den Einsatz der besten verfügbaren Technologien in den Bereichen Antriebe, Pumpen, Druckluftanlagen, Ventilatoren, Kompressoren, Beleuchtung (siehe: Klimaschutzprogramm 2030 der Bundesregierung zur Umsetzung des Klimaschutzplans 2050 vom Oktober 2019, S. 89).

Ob die Vorgaben des Klimaschutzprogramms durch die betreffende Investition verfolgt werden und die Investition mithin bestimmt und geeignet ist, Treibhausgasemissionen nicht nur unerheblich zu vermeiden oder reduzieren, ist im Rahmen des Bescheinigungsverfahrens durch die zuständige fachkundige Behörde auf Grundlage geeigneter Bescheinigungsrichtlinien zu entscheiden. Die Vorschrift ist dynamisch angelegt, d. h. dass das zum Zeitpunkt der behördlichen Entscheidung jeweils geltende Klimaschutzprogramm maßgebend ist.

§ 7d Abs. 4 EStG

Um etwa längeren Vorlaufzeiten bei größeren Anschaffungs- bzw. Herstellungsmaßnahmen Rechnung zu tragen, sind auch Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilerstellungskosten nach Maßgabe dieser Vorschrift begünstigt.

§ 7d Abs. 5 EStG

Entsprechend dem Sinn und Zweck, die Investition in klimaschützende Maßnahmen zu fördern, sind auch nachträgliche Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, die vor dem 1. Januar 2022 angeschafft oder hergestellt worden sind, begünstigt. Voraussetzung ist, dass die klimaschützende Funktion des Wirtschaftsguts durch die Maßnahme begründet oder nicht nur unerheblich erhöht wird (z. B. Steigerung der Energieeffizienz einer Anlage) und dies in dem behördlichen Bescheinigungsverfahren bestätigt wird.

§ 7d Abs. 6 EStG

Um auch Anreize für die gemeinsame Anschaffung oder Herstellung größerer klimaschützender Wirtschaftsgüter, die ggf. von mehreren Beteiligten finanziert werden, zu schaffen, werden nach näherer Maßgabe von Absatz 6 auch bilanzierbare, durch Zuschüsse erworbene Rechte auf Mitbenutzung begünstigter Wirtschaftsgüter erfasst. Im Übrigen sind immaterielle Wirtschaftsgüter nicht begünstigt.

§ 57 Abs. 2 EStG

§ 57 Abs. 2 EStG ist dahingehend anzupassen, dass der neu eingefügte § 7d EStG auch in den neuen Bundesländern Anwendung findet. Die bisherige, noch aus der Zeit der Wiedervereinigung stammende Differenzierung ist überholt.

Entfernungspauschale („Pendlerpauschale“) abschaffen

Arbeitnehmer:innen haben die Möglichkeit, Aufwendungen für Arbeitswege im Rahmen der Einkommenssteuer mit einem Kostensatz von i. d. R. 30ct/km einfacher Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort wie Werbungskosten steuerlich absetzen und dadurch ihre Steuerlast zu senken, sobald der Werbungskosten-Pauschbetrag überschritten ist (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Die Pendlerpauschale fördert den Trend zu langen Arbeitswegen und die Zersiedelung der Landschaft und damit auch ein höheres Gesamtverkehrsaufkommen und größere Flächeninanspruchnahme.¹³⁶ Die Bundesregierung hat diese Problematik durch die Erhöhung der Pendlerpauschale für Strecken über 20 km im Rahmen des Klimaschutzpakets noch verschärft, indem das Pendeln durch die Kombination mit dem unzureichenden CO₂-Preis insgesamt noch deutlich günstiger wurde als

¹³⁶ UBA (2016), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland, S. 107; UBA (2010), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland.

bisher.¹³⁷ Von dieser Steuervergünstigung in Höhe von 5–6,5 Mrd. Euro¹³⁸ profitieren vor allem einkommensstarke Haushalte, erstens, weil sie häufig auch andere absetzbare Werbungskosten haben, sodass sie leichter über die Werbungskostenpauschale gelangen und zweitens, weil der progressive Einkommensteuersatz zu einer absolut größeren Steuerentlastung für höhere Einkommen führt.¹³⁹

Notwendige Änderungen

- **Entfernungspauschale** in ihrer aktuell geltenden Form abschaffen.¹⁴⁰
- **Sozialer Härten vorübergehend abfedern**

Um soziale Härten abzufedern, könnte die Entfernungspauschale weiterhin im Rahmen der Einkommenssteuer als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, falls ein Haushalt unzumutbar hoch durch Pendelkosten belastet wird (angelehnt an § 33 Abs. 2 EStG).¹⁴¹ Eine Anhebung der Werbungskostenpauschale sowie eine Erhöhung des Grundfreibetrags¹⁴² dagegen würde allen Gruppen zugutekommen und damit weniger sozial differenziert für Entlastung sorgen. Dabei ist vor allem die Erhöhung der Werbekostenpauschale als geeignetes Regulierungsmittel hervorzuheben.¹⁴³ Bei diesem Szenario profitieren Geringverdienende besonders stark und können einen Zuwachs des Nettoeinkommens erwarten. Nur das reichste Quintil hat einen Einkommensverlust.¹⁴⁴ Schließlich zeichnet sich dieses Konzept auch durch ein langfristiges geringeres Verkehrsaufkommen und eine Verbesserung der Arbeitsanreize aus.¹⁴⁵ Denkbar wäre für die Zukunft auch, das zusätzliche Steueraufkommen, das in etwa den Ausgaben entspricht, die von Privathaushalten jährlich für den ÖPNV aufgewendet werden,¹⁴⁶ mittelfristig für eine Reduzierung der Ticketpreise zu verwenden. Evaluationen aus Modellvorhaben in Städten mit kostenlosem ÖPNV haben gezeigt, dass davon vor allem untere bis mittlere Einkommen profitieren

¹³⁷ Agora Verkehrswende, Klimaschutzprogramm für den Verkehr – was ist jetzt zu tun? (Stand: 02.10.2019), <https://www.agora-verkehrswende.de/veroeffentlichungen/klimaschutzprogramm-fuer-den-verkehr-was-ist-jetzt-zu-tun/> (zuletzt aufgerufen am 24.05.2021).

¹³⁸ UBA (2016), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland: 5,1 Mrd. Euro; UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente: 6,5 Mrd. EUR (Abschaffung ohne Härtefallregelung).

¹³⁹ UBA (2020), Klimaschutz im Verkehr: Reformbedarf der fiskalpolitischen Rahmenbedingungen und internationale Beispiele, S. 31 m. V. a. UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente; UBA (2016), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland, S. 107.

¹⁴⁰ Befürwortend: FÖS (2021), Zehn klimaschädliche Subventionen sozial gerecht abbauen – ein Zeitplan, S. 27; Hentschel et al. (2020) S. 53, 76; UBA (2019), Kein Grund zur Lücke – So erreicht Deutschland seine Klimaschutzziele im Verkehrssektor für das Jahr 2030; UBA (2016), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland; SRU (2017), Umsteuern erforderlich: Klimaschutz im Verkehrssektor; UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 126; Klima-Allianz (2016), Klimaschutzplan 2050 der deutschen Zivilgesellschaft, S. 21; IZT (2020), Arbeiten nach Corona: Warum Homeoffice gut fürs Klima ist, S. 20; Wuppertal Institut (2020), CO₂-neutral bis 2035: Eckpunkte eines deutschen Beitrags zur Einhaltung der 1,5-°C-Grenze, S. 89.

¹⁴¹ UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 124ff.; FÖS (2021), Zehn klimaschädliche Subventionen sozial gerecht abbauen – ein Zeitplan, S. 29; UBA (2016), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland, S. 107.

¹⁴² Diskussion dieser Maßnahmen bei UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 107ff.

¹⁴³ UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 126.

¹⁴⁴ FÖS (2021), Zehn klimaschädliche Subventionen sozial gerecht abbauen – ein Zeitplan, S. 29.

¹⁴⁵ UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 126.

¹⁴⁶ UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente; UBA (2016), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland, S. 126.

würden – allerdings wäre bis zur Gewährleistung einer flächendeckenden Nahverkehrsversorgung eine Benachteiligung ländlicher Regionen zu erwarten.¹⁴⁷ Sinnvoll wäre es daher, übergangsweise die o. g. Härtefallregelung aus den zusätzlichen Steuereinnahmen zu finanzieren; diese aber langfristig vollständig für den Ausbau des ÖPNV einzusetzen.

¹⁴⁷ UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 126f.

Einkommensteuergesetz (EStG)

§ 9

Werbungskosten

- (1) ¹Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. ²Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. ³Werbungskosten sind auch
1. Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ²Bei Leibrenten kann nur der Anteil abgezogen werden, der sich nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb ergibt;
 2. Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge, soweit solche Ausgaben sich auf Gebäude oder auf Gegenstände beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmeerzielung dienen;
 3. Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist;
 4. Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im Sinne des Absatzes 4. ²**Diese sind nur zu ersetzen, falls ein Haushalt unzumutbar hoch durch sie belastet wird.** ³**Die Zumutbarkeit orientiert sich an den steuerlichen Regeln zu außergewöhnlichen Belastung im Sinne des § 33 Abs. 2 dieses Gesetzes.** ⁴**Übersteigen die Aufwendungen diese Grenze, kann der darüber hinausgehende Betrag als außergewöhnliche Belastung nach den nachfolgenden Voraussetzungen geltend gemacht werden.** ⁵Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 0,30 Euro anzusetzen, höchstens jedoch 4 500 Euro im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4 500 Euro ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt. ⁶Die Entfernungspauschale gilt nicht für Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nummer 32. ⁴⁷Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte maßgebend; eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wird. ⁵⁸Nach § 8 Absatz 2 Satz 11 oder Absatz 3 steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mindern den nach Satz 2 abziehbaren Betrag; ist der Arbeitgeber selbst der Verkehrsträger, ist der Preis anzusetzen, den ein dritter Arbeitgeber an den Verkehrsträger zu entrichten hätte. ⁶⁹Hat ein Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, so sind die Wege von einer Wohnung, die nicht der ersten Tätigkeitsstätte am nächsten liegt, nur zu berücksichtigen, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet und nicht nur gelegentlich aufgesucht wird. ⁷¹⁰Nach § 3 Nummer 37 steuerfreie Sachbezüge mindern den nach Satz 2 abziehbaren Betrag nicht; § 3c Absatz 1 ist nicht anzuwenden. ⁸¹¹Zur Abgeltung der Aufwendungen im Sinne des Satzes 1 ist für die Veranlagungszeiträume 2021 bis 2026 abweichend von Satz 2 für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der ersten 20 Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 0,30 Euro und für jeden weiteren vollen Kilometer
- a) von 0,35 Euro für 2021 bis 2023,
 - b) von 0,38 Euro für 2024 bis 2026
- anzusetzen, höchstens 4 500 Euro im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4 500 Euro ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt.

[...]

§ 9a

Pauschbeträge für Werbungskosten

¹Für Werbungskosten sind bei der Ermittlung der Einkünfte die folgenden Pauschbeträge abzuziehen, wenn nicht höhere Werbungskosten nachgewiesen werden:

1.
 - a) von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit vorbehaltlich Buchstabe b:
ein Arbeitnehmer-Pauschbetrag von ~~1.000~~ **1.800** Euro;
 - a) von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, soweit es sich um Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Absatz 2 handelt:
ein Pauschbetrag von ~~102~~ **183,6** Euro;
2. (weggefallen)
3. von den Einnahmen im Sinne des § 22 Nummer 1, 1a und 5:
ein Pauschbetrag von insgesamt 102 Euro.

²Der Pauschbetrag nach Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b darf nur bis zur Höhe der um den Versorgungsfreibetrag einschließlich des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Absatz 2) geminderten Einnahmen, die Pauschbeträge nach Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a und Nummer 3 dürfen nur bis zur Höhe der Einnahmen abgezogen werden.

Begründung

§ 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG

Die vollständige Abschaffung der Entfernungspauschale lässt sich sowohl umweltpolitisch als auch verfassungsrechtlich begründen.

Die Entfernungspauschale in § 9 II Nr. 4 EStG schafft Anreize zum Pendeln und damit zu mehr Autoverkehr. Da Arbeitnehmer:innen die Kosten für ihre Arbeitswege steuerlich geltend machen können, nehmen sie längere Arbeitswege in Kauf.¹ Diese Entwicklung verstärkt sich dadurch, dass höhere Kosten für Wohnraum in Ballungsgebieten mit geringerer Entfernung zum Arbeitsplatz nicht steuerlich geltend gemacht werden können.² Damit fördert diese Subvention den Trend zu langen Arbeitswegen, einer Zersiedelung der Landschaft und im Allgemeinen auch ein höheres Gesamtverkehrsaufkommen durch größere Flächeninanspruchnahme.³ Zudem begünstigt die Entfernungspauschale vor allem den PKW-Verkehr, da das Angebot öffentlicher Verkehrsmittel besonders in Gegenden mit niedriger Siedlungsdichte sehr eingeschränkt ist und deshalb für viele Arbeitnehmer:innen keine Alternative darstellt.⁴ Diese Entwicklung läuft somit dem Ziel des Klimaschutzes sowie weiteren ökologischen Zielen zuwider. Die Flächeninanspruchnahme infolge der Zersiedlungsprozesse ist beispielsweise eine wichtige Ursache für den Verlust an Biodiversität und hat weitere umweltschädliche Wirkungen.⁵ Eine vergleichbare Steuerentlastung gibt es demgegenüber in den meisten anderen EU-Ländern nicht.⁶

Eine weitere Begleiterscheinung der Entfernungspauschale ist, dass besonders Spitzenverdiener mit hohen Pendeldistanzen oder anderen absetzbaren Werbungskosten von der aktuellen Entfernungspauschale pro-

¹ Potter, S./ Enoch, M./ Rye, T./ Black, C./ Ubbels, B. (2006): Tax Treatment of Employer Commuting Support. An International Review, S. 235

² Eekhoff, J. (2008): Entfernungspauschale nicht wieder einführen. Zeitschrift Für Wirtschaftspolitik, S. 65

³ UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 106

⁴ UBA (2016), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland, S. 43

⁵ UBA (2016), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland, S. 43

⁶ UBA (2016), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland, S. 43

fitieren.⁷ Denn erstens unterliegen Haushalte mit hohem Einkommen einem höheren (Grenz-) Steuersatz und zweitens haben sie häufig auch andere Werbungskosten, sodass sie in der Lage sind, mit den steuerlich absetzbaren Fahrtkosten über die Werbungskostenpauschale zu gelangen. So entfallen auf die einkommensstärksten 20 % der Bevölkerung fast 40 % des Subventionsvolumens. Bei einem Volumen 4,0 bis 5,6 Mrd. EUR sind dies rund 1,8 Mrd. EUR bzw. 283 EUR pro Person pro Jahr. Die einkommensschwächsten 20 % erhalten demgegenüber im selben Zeitraum lediglich 250 Mio. EUR bzw. 38 EUR pro Person pro Jahr.⁸

Die Abschaffung der Pendlerpauschale könnte einen Rückgang der Personenbeförderungsleistung auslösen und somit zu einem Rückgang der im Pkw zurückgelegten Kilometer um ca. 2,3 % beitragen.⁹ Dabei ist besonders im städtischen Raum ein überdurchschnittlicher Rückgang des Personenverkehrs zu erwarten.¹⁰ Lang- und mittelfristig hat die Abschaffung der Subvention somit Auswirkungen auf die Wahl von Wohn- und Arbeitsort und fördert den Kauf von verbrauchsärmeren und damit kostensparenden Fahrzeugen.¹¹ Auch kurzfristig ist mit Änderungen der Verkehrsverhaltens zurechnen, insbesondere durch die Bildung von Fahrgemeinschaften, kraftstoffsparender Fahrweise oder den Umstieg auf umweltschonende Verkehrsmittel.¹²

Darüber hinaus gibt es die qualifizierte Erwartung in Bezug auf positive Veränderungen im Umwelt- und Gesundheitssektor. In erster Linie ergeben sich diese als indirekte Wirkungen aus den Veränderungen im Fahrverhalten und dem Verkehrsaufkommen. Namentlich könnte die Abschaffung der Pendlerpauschale zu einer Abnahme von Unfällen, Schadstoffemissionen, THG-Emissionen sowie Lärm und Staus führen.¹³ Auch ein Rückgang des Flächenverbrauchs ist durch den vorliegenden Gesetzesvorschlag zu erwarten. Mit der Abschaffung der Entfernungspauschale ist eine Reduktion um rund 3 Mio. Tonnen CO₂ bis 2030 möglich.¹⁴

Die Abschaffung der Entfernungspauschale in ihrer derzeitigen Form bei gleichzeitiger Einführung der vorgeschlagenen Härtefallregelung führt zu einer Reduzierung der vom Bruttoeinkommen abgesetzten Werbekosten um 24,7 Mrd. EUR und somit zu Steuerermehreinnahmen von 5,6 Mrd. Euro.¹⁵ Real wird die Abschaffung der Entfernungspauschale -und damit den Steuerzahler- entlasten bzw. für andere Zwecke zur Verfügung stehen.

Die Mehreinnahmen könnten dann umgehend in den Ausbau und die Förderung des ÖPNV fließen oder zur Subventionierung zur Senkung der Ticketpreise genutzt werden. Diese Maßnahmen führen zu einer Entlastung der verfügbaren Einkommen der Personen, die ohnehin den ÖPNV nutzen. Zu dieser Personengruppe gehören meist Personen mit niedrigen Einkommen, sodass in Bezug auf diese Gruppen positive Verteilungswirkungen zu erwarten sind.¹⁶ Des Weiteren würde das Nettoeinkommen der den ÖPNV in Anspruch nehmenden Arbeiter:innen steigen, sodass positive Anreize hinsichtlich der Arbeitsmoral und des Konsumklimas die wahrscheinliche Folge sind.

Mit der Abschaffung der Entfernungspauschale werden daher positive Umweltfolgen einhergehen. Der Gesetzesvorschlag hat aber auch soziale Verteilungseffekte zur Folge. Bezieher höherer Einkommen sind durch die Abschaffung der Entfernungspauschale härter betroffen. Nur die einkommensstärksten 20 % haben einen Einkommensverlust zu befürchten, indessen profitieren 80 % der Bevölkerung. Besonders die Bezieher niedriger Einkommen profitieren stärker von der Härtefallregelung, sodass diese mit einem Zuwachs des Nettoeinkommens rechnen können.¹⁷ Die Abschaffung wirkt dabei stark progressiv und belastet im Durchschnitt ausschließlich die reichsten 20 %.¹⁸

⁷ FÖS (2021), Zehn klimaschädliche Subventionen sozial gerecht abbauen – ein Zeitplan, S. 28

⁸ FÖS (2021), Zehn klimaschädliche Subventionen sozial gerecht abbauen – ein Zeitplan, S. 28

⁹ UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 120; Petschow et al (2008)

¹⁰ UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 106

¹¹ Kein Grund zur Lücke – So erreicht Deutschland seine Klimaschutzziele im Verkehrssektor für das Jahr 2030, S. 20

¹² Öko-Institut et al. 2016: Öko-Institut e.V., DLR, ifeu, INFRAS AG (2016): Renewability III. Optionen einer Dekarbonisierung des Verkehrssektors. Endbericht. Im Auftrag des BMU.

¹³ UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 12

¹⁴ Kein Grund zur Lücke – So erreicht Deutschland seine Klimaschutzziele im Verkehrssektor für das Jahr 2030, S. 20

¹⁵ UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 115

¹⁶ UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 121

¹⁷ UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 126

¹⁸ FÖS (2021), Zehn klimaschädliche Subventionen sozial gerecht abbauen – ein Zeitplan, S. 29

§ 9a EStG

Die Abschaffung der Entfernungspauschale wird durch eine Erhöhung der Werbekostenpauschale ergänzt. Der Sinn dieser Verwendungsweise der Steuermehreinnahmen für die Erhöhung der Werbekostenpauschale ist es, Bezieher niedriger Einkommen zu begünstigen, um soziale Härten zu vermeiden. Bei ihnen fällt diese Art der Einkommenssteuerreduktion relativ stärker ins Gewicht, während eine lineare Absenkung eher die Bezieher höherer Einkommen begünstigen würde.¹⁹

Bei diesem steuerlichen Instrument profitieren Geringverdiener besonders stark und können einen Zuwachs des Nettoeinkommens erwarten. Zudem wird die Situation derjenigen verbessert, deren Werbungskosten schon im Status quo die Pauschale nicht übersteigen.²⁰

Nur das reichste Quintil hat einen Einkommensverlust, sodass durch diese regulatorischen Maßnahmen neben den positiven ökologischen Folgen auch positive Verteilungswirkungen erreicht werden.²¹ Schließlich zeichnet sich dieses Konzept auch durch ein langfristiges geringeres Verkehrsaufkommen und eine Verbesserung der Arbeitsanreize aus.²²

¹⁹ UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 107

²⁰ FÖS (2021), Zehn klimaschädliche Subventionen sozial gerecht abbauen – ein Zeitplan, S. 29

²¹ FÖS (2021), Zehn klimaschädliche Subventionen sozial gerecht abbauen – ein Zeitplan, S. 29

²² UBA (2016), Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente, S. 126

Einkommensteuergesetz (EStG)

§ 35c

Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden

- (1) ¹Für energetische Maßnahmen an einem in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum belegenen zu eigenen Wohnzwecken genutzten eigenen Gebäude (begünstigtes Objekt) ermäßigt sich auf Antrag die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, im Kalenderjahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme und im nächsten Kalenderjahr um je 7 Prozent der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens jedoch um je 14 000 Euro und im übernächsten Kalenderjahr um 6 Prozent der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens jedoch um 12 000 Euro für das begünstigte Objekt. ²Voraussetzung ist, dass das begünstigte Objekt bei der Durchführung der energetischen Maßnahme älter als zehn Jahre ist; maßgebend hierfür ist der Beginn der Herstellung. ³Energetische Maßnahmen im Sinne des Satzes 1 sind:

1. Wärmedämmung von Wänden,
2. Wärmedämmung von Dachflächen,
3. Wärmedämmung von Geschossdecken,
4. Erneuerung der Fenster oder Außentüren,
5. Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage,
6. Erneuerung der Heizungsanlage,
7. Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung, ~~und~~
8. Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind: **und**

9. Umbaumaßnahmen im Zusammenhang mit der Umstellung auf leitungsgebundene Wärmeversorgung.

⁴Zu den Aufwendungen für energetische Maßnahmen gehören auch die Kosten für die Erteilung der Bescheinigung nach Satz 7 sowie die Kosten für Energieberater, die vom Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) als fachlich qualifiziert zum Förderprogramm „Energieberatung für Wohngebäude (Vor-Ort-Beratung, individueller Sanierungsfahrplan)“ zugelassen sind, wenn der Energieberater durch den Steuerpflichtigen mit der planerischen Begleitung oder Beaufsichtigung der energetischen Maßnahmen nach Satz 3 beauftragt worden ist; die tarifliche Einkommensteuer vermindert sich abweichend von Satz 1 um 50 Prozent der Aufwendungen für den Energieberater.

⁵Die Förderung kann für mehrere Einzelmaßnahmen an einem begünstigten Objekt in Anspruch genommen werden; je begünstigtes Objekt beträgt der Höchstbetrag der Steuerermäßigung 40 000 Euro. ⁶Voraussetzung für die Förderung ist, dass die jeweilige energetische Maßnahme von einem Fachunternehmen ausgeführt wurde und die Anforderungen aus der Rechtsverordnung nach Absatz 7 erfüllt sind. ⁷Die Steuerermäßigungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn durch eine nach amtlich vorgeschriebenem Muster erstellte Bescheinigung des ausführenden Fachunternehmens nachgewiesen wird, dass die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 3 und die Anforderungen aus der Rechtsverordnung nach Absatz 7 dem Grunde und der Höhe nach erfüllt sind.

- (2) ¹Die Steuerermäßigung nach Absatz 1 kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige das Gebäude im jeweiligen Kalenderjahr ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken nutzt **oder für Gewerbezwecke selbst nutzt**. ²Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt auch vor, wenn Teile einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung anderen Personen unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden.

[...]

Begründung

Die Neuregelung führt zu einer steuerlichen Begünstigung von Umbaumaßnahmen, die vorgenommen werden, um eine Umstellung auf leitungsgebundene Wärme zu erreichen (Abs. 1 Nr. 9). Dies stellt die Umstellung auf Wärmeversorgung über Wärmenetze mit baulichen Maßnahmen zur Umstellung auf andere Heizungsanlagen gleich. Durch den Zusatz im Abs. 2 werden die steuerlichen Vorteile auch auf selbst genutzte Gewerbeimmobilien erstreckt. Dadurch gibt es insgesamt mehr Anreize für Umbaumaßnahmen; Das GEG schreibt einen Mindestanteil von 15 % bei Solarthermie (§ 36 GEG). Der Prozentsatz kann je nach Quelle erhöht werden.

Vergünstigten Mehrwertsteuersatz für tierische Produkte aufheben

Die Erzeugung von Fleisch- und Milchprodukten führt nicht nur zu einer hohen THG-Belastung, sondern zeichnet sich auch durch einen hohen Flächenverbrauch aus und ist mit weiteren negativen Umweltwirkungen durch Nährstoffüberschüsse und Gewässerbelastungen verbunden. Diese ökologische Wirkung steht im Widerspruch zu der historisch gewachsenen Privilegierung durch den reduzierten Mehrwertsteuersatz von 7 %. Auch Feinschmeckerprodukte wie Gänseleber, Froschschenkel und Schildkrötenfleisch profitieren von ermäßigten Mehrwertsteuersätzen, obwohl sie für eine Grundversorgung mit Nahrungsmitteln nicht notwendig sind, sondern Luxusgüter darstellen und zudem teilweise unter fragwürdigen Bedingungen produziert werden.

Notwendige Regelung

- **Anhebung der Mehrwertsteuer auf tierische Produkte** auf den regulären Steuersatz von 19 %.¹⁹⁷ Eine Ausnahme sollte dabei aufgrund der positiven klimatischen Synergieeffekte der Vorgaben des Ökolandbaus für Tierprodukten aus ökologischer Landwirtschaft gelten.¹⁹⁸

Würden tierische Produkte dem regulären Mehrwertsteuersatz unterfallen, würde dies zu einem Steuerermehraufkommen von ca. 5 Mrd. EUR führen.¹⁹⁹ Der zu erwartende Rückgang des Fleischkonsums hätte den positiven Nebeneffekt, zu einer besseren Gesundheit in der Bevölkerung beizutragen. Da die Anhebung der Mehrwertsteuer Geringverdiener:innen besonders treffen würde, wäre eine sozialpolitische Flankierung sinnvoll, z. B. durch die Anpassung des für Lebensmittel angesetzten Budgets im Rahmen sozialer Transferleistungen oder kostenlose Kita- und Schulverpflegung.²⁰⁰ Da bei der Erhöhung der Mehrwertsteuer auf tierische Produkte mit einem Rückgang der Nachfrage tierischer Produkte von bis zu 11 % zu rechnen ist²⁰¹, würde auch diese Maßnahme auf die Reduktion des Tierbestands einzahlen (s. o.). Das Instrument wäre eine sinnvolle Ergänzung zum vorgeschlagenen Emissionshandel und der flächengebundenen Tierhaltung, weil auch importierte Produkte aus (nicht-)europäischen Staaten davon erfasst würden.

¹⁹⁷ Gefordert von WBA (2016), Klimaschutz in der Land- und Forstwirtschaft sowie den nachgelagerten Bereichen Ernährung und Holzverwendung, S. 346.; WBA (2020), Politik für eine nachhaltigere Ernährung: Eine integrierte Ernährungspolitik entwickeln und faire Ernährungsumgebungen gestalten, S. 620; SRU (2012), S. 118; SRU (2015), S. 384; sowie UBA (2016), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland, S. 119; HBS (2018), Fleischatlas, S. 17; FÖS (2013), Ökonomische Instrumente für eine Senkung des Fleischkonsums in Deutschland, S. 8; Greenpeace (2017), Kursbuch Agrarwende 2050, S. 71; befürwortend auch Rat der Wirtschaftsweisen (2019), Agrar Heute, Sachverständige raten von Emissionshandel für Landwirtschaft ab (12.07.2019), <https://www.agrarheute.com/politik/sachverstaendige-raten-emissionshandel-fuer-landwirtschaft-ab-555259> (zuletzt aufgerufen am 10.10.2020).

¹⁹⁸ Denkbar wäre auch eine europarechtlich zulässige Dreiteilung des Steuersatzes, z. B. durch eine Absenkung des ermäßigten Steuersatzes von 7 % auf 5 % für Obst und Gemüse; s. dazu auch WBA (2020), S. 663.

¹⁹⁹ WBAE (2020), S. 620; s. dort auch zu unterschiedlichen Verwendungsmöglichkeiten der Steuereinnahmen und ihrer Akzeptanz (S. 576). Das UBA geht in seinem Bericht „Umweltschädliche Subventionen in Deutschland“ (2016), S. 67 von 5,2 Milliarden aus.

²⁰⁰ WBA (2016), S. 346; WBA (2020), S. 576.

²⁰¹ Öko-Institut e. V. (2018), 50 Jahre Mehrwertsteuer – Ein Blick durch die Klimaschutzbrille, S. 23.

Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG

1. Fleisch und genießbare Schlachtnebenerzeugnisse sofern sie die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 ÖkoKennzG erfüllen
 2. Fische und Krebstiere, Weichtiere und andere wirbellose Wassertiere sofern sie die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 ÖkoKennzG erfüllen, ausgenommen Zierfische, Langusten, Hummer, Austern und Schnecken
 3. Milch und Milcherzeugnisse; Vogeleier und Eigelb sofern sie die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 ÖkoKennzG erfüllen, ausgenommen ungenießbare Eier ohne Schale und ungenießbares Eigelb; natürlicher Honig
 4. ~~Andere Waren tierischen Ursprungs, und zwar~~
 - a) ~~Mägen von Hausrindern und Hausgeflügel,~~
 - b) ~~(weggefallen),~~
 - c) ~~rohe Knochen~~ **(aufgehoben)**
- [...]
26. Genießbare tierische, **sofern sie die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 ÖkoKennzG erfüllen** und pflanzliche Fette und Öle, auch verarbeitet, und zwar
 - a) Schweineschmalz, anderes Schweinefett und Geflügelfett,
 - b) Fett von Rindern, Schafen oder Ziegen, ausgeschmolzen oder mit Lösungsmitteln ausgezogen,
 - c) Oleomargarin,
 - d) fette pflanzliche Öle und pflanzliche Fette sowie deren Fraktionen, auch raffiniert,
 - e) tierische und pflanzliche Fette und Öle sowie deren Fraktionen, ganz oder teilweise hydriert, umgeestert, wiederverestert oder elaidiniert, auch raffiniert, jedoch nicht weiterverarbeitet, ausgenommen hydriertes Rizinusöl (sog. Opalwachs),
 - f) Margarine; genießbare Mischungen und Zubereitungen von tierischen oder pflanzlichen Fetten und Ölen sowie von Fraktionen verschiedener Fette und Öle, ausgenommen Form- und Trennöle
- [...]
28. Zubereitungen von Fleisch, Fischen oder von Krebstieren, Weichtieren und anderen wirbellosen Wassertieren, **sofern sie die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 ÖkoKennzG erfüllen**, ausgenommen Kaviar sowie zubereitete oder haltbar gemachte Langusten, Hummer, Austern und Schnecken

[...]

Begründung

Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG

Die industrielle Erzeugung von Fleisch-, und Milchprodukten zeichnet sich durch einen hohen Flächenverbrauch aus, führt zu einer starken Treibhausgasbelastung und ist mit weiteren negativen Umweltwirkungen durch Nährstoffüberschüsse und Gewässerbelastungen verbunden. Diese ökologische und gesamtgesellschaftlich langfristig nachteilige Wirkung steht im Widerspruch zu der historisch gewachsenen Privilegierung durch den reduzierten Mehrwertsteuersatz von 7 %. Normzweck des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 UStG ist es die Belastung der Verbraucherpreise in bestimmten Bereichen aus sozialpolitischen oder ähnlichen Gründen insbesondere auch in Bezug auf Grundnahrungsmittel möglichst gering zu halten.¹ Tierische Produkte sind für eine Grundversorgung mit Nahrungsmitteln jedoch nicht notwendig, ihre Erzeugung geht mit negativen ökologischen Folgen einher und die Privilegierung erfasst zum Teil sogar von den Ausnahmetatbeständen nicht erfasste Luxusgüter (Foie gras etc.), die teilweise unter fragwürdigen Bedingungen produziert werden.² Eine pauschale Subventionierung tierischer Erzeugnisse über den ermäßigten Steuersatz entbehrt daher einer adäquaten Rechtfertigung.³ Tierische Erzeugnisse aus konventioneller Landwirtschaft sollten somit nicht von § 12 Abs. 2 Nr. 1 umfasst sein.

Tierische Erzeugnisse aus ökologischer Landwirtschaft tragen in einem geringeren Umfang zur Umweltbelastung bei und machen im Verhältnis zum Gesamtmarkt nur einen sehr geringen Anteil der Produktion tierischer Erzeugnisse aus. Der Bio-Anteil tierischer Erzeugnisse lag 2018 bei Rindfleisch bei 5 %, bei Schweinefleisch bei 1 %, bei Schaf und Ziegenfleisch bei 12 %, bei Geflügelfleisch bei 1,6 %, bei Eiern bei 12 % und in der Milchproduktion bei 4 %.⁴ Tierische Erzeugnisse aus ökologischer Landwirtschaft müssen zudem erhöhte Anforderungen an Flächen und Futterqualität einhalten und sind regelmäßig teurer als Erzeugnisse aus konventioneller Landwirtschaft. Da es aus ökologischer und gesellschaftlicher Sicht wünschenswert ist, dass der Anteil tierischer Erzeugnisse aus ökologischer Landwirtschaft am Gesamtmarkt weiterwächst, ist eine gezielte Subvention durch den ermäßigten Steuersatz für tierische Erzeugnisse aus ökologischer Landwirtschaft gerechtfertigt. Hierbei erscheint es sinnvoll für die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes auf § 1 Abs. 1 ÖkoKennzG abzustellen, der auf Verordnung (EG) Nr. 834/2007 verweist. So kann auf eine unionsweit anerkannte Definition ökologischer Erzeugnisse verwiesen werden und ermäßigte Produkte sind am entsprechenden Bio-Siegel erkennbar.

Diese Ausführungen gelten auch im Zusammenhang mit tierischen Fetten und Ölen gemäß Nr. 26 sowie bezüglich der Zubereitungen tierischer Produkte i. S. d. Nr. 28. Sie rechtfertigen somit die Anpassung der Besteuerung und die Ausnahme der ökologischen Landwirtschaft.

Streichung der Nr. 5 in Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG

Im Rahmen der Angleichung der Umsatzsteuer für tierische Produkte an das übliche Niveau wird auch die Privilegierung anderer Waren tierischen Ursprungs aufgehoben.

¹ Bunjes/Heidner, 19. Aufl. 2020, UStG § 12 Rn. 3

² Umweltbundesamt, „Umweltschädliche Subventionen in Deutschland“ (2016), S.119

³ <https://www.umweltbundesamt.de/fuer-klima-umwelt-tierische-produkte-hoehere>.

⁴ https://www.boelw.de/fileadmin/user_upload/Dokumente/Zahlen_und_Fakten/Broschüre_2020/BÖLW_Branchenreport_2020_web.pdf.