

Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht (BT-Drucks. 19/14338)

Univ.-Prof. Dr. Frank Hechtner

1. Allgemeine Vorbemerkungen

Mit dem vorliegenden Änderungsgesetz sollen flankierende Regelungen im Steuerrecht aufgenommen werden, die dazu beitragen können, den Ausstoß von CO₂ zu reduzieren. Ein Schwerpunkt wird hierbei auf den Verkehrssektor und den Individualverkehr gelegt. **Die vorgeschlagenen Maßnahmen sind als flankierend anzusehen, da Sie ökonomische Anreize im Steuerrecht setzen. Demzufolge können die beabsichtigten Begünstigungen bestenfalls nur unterstützend zu bestehende Förderprogramme wirken.**

Die Reduktion des CO₂-Ausstosses durch den Verkehr wird einhergehen mit persönlichen Verhaltensanpassungen der Individuen. **Eine klimafreundliche Fortbewegung bedingt letztendlich, dass die handelnden Akteure ihre bisherigen Konsumpräferenzen überdenken und anpassen.** Individuen reagieren hierbei u.a. auf Preise. **Eine zielgerichtete Preissetzung für ein erwünschtes Verhalten kann dabei einen ökonomischen Anreiz bieten. Derartige Anreize können auch über Steuern oder Subventionen erreicht werden.¹ Gleichzeitig ist aber auch anzumerken, dass individuelle Verhaltensanpassungen ökonomischen Restriktionen unterliegen können.** Nicht jede Person kann in einem gleichen Maße sein Verhalten klimafreundlich gestalten. Eine nicht unwesentliche Beschränkung dürfte hierbei das eigene Budget darstellen. **Insofern stellt sich bei Maßnahmen, die zu einer stärkeren (Steuer-) Belastung führen, die Frage, inwieweit unterschiedliche Einkommensklassen hierauf wie konkret reagieren und reagieren können.**

2. Ertragsteuerliche Änderungen

2.1. Gestaffelte Pendlerpauschale

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass die Entfernungspauschale von derzeit 30 Cent pro km erhöht wird auf 35 Cent ab dem 21. km (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 8 –neu- EStG).² Die erhöhte Pendlerpauschale soll auf die Jahre 2021 bis 2026 begrenzt werden. Die Erhöhung der Pauschale wird mit gestiegenen Aufwendungen für die CO₂-Bepreisung begründet. Insofern sei die Neuregelung Ausgestaltung einer Besteuerung an der finanziellen Leistungsfähigkeit unter Berücksichtigung des objektiven Nettoprinzip. Die Grenze von 20 km sei typisierend ermittelt als jene Strecke, die noch ohne Nutzung des ÖPNV oder eines PKW zurückgelegt werden könne innerhalb einer Stunde.³

Die Argumentation ist im Kern nachvollziehbar. Allerdings lassen sich auch andere Grenzen finden. Insofern liegt die hier vorgeschlagene Differenzierung ab dem 21 mehr oder minder im sehr weiten

¹ Vgl. insofern den Steuerbegriff nach § 3 Abs. 1 AO.

² Gleiches gilt für Familienheimfahrten.

³ Vgl. BT-Drucks. 19/14338, S. 23.

Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. Hierbei ist auch anzumerken, dass die verkehrsunabhängige Entfernungspauschale mit dem Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale und zur Zahlung eines einmaligen Heizkostenzuschusses mit Wirkung für 2001 eingeführt wurde. Unter Berücksichtigung der Euroumrechnung wurde eine Pauschale von 36 Cent (ersten 10 km) bzw. 40 Cent (ab dem 11. km) gewährt. Durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 und die Beratungen im Vermittlungsausschuss wurde die Pauschale auf 30 Cent ab 2004 abgesenkt. Das BVerfG hatte ferner eine Differenzierung nach Kilometern (Ansatz der Pauschale erst ab dem 21 km) verworfen. Insofern gilt eine verkehrsmittelunabhängige Pauschale, die nicht gestaffelt ist. Die Pauschale wurde seit diesen Änderungen nicht mehr verändert.

Die Erhöhung der Pendlerpauschale ab dem 21. km ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Gleichwohl wäre eine allgemeine Erhöhung oder eine verkehrsmittelabhängige Erhöhung zu diskutieren. Auch ist darauf hinzuweisen, dass die Erhöhung der Abzugsbeträge (Pauschale) mit einer Steuererhöhung an einer anderen Stelle begründet wird. Dieses Verhalten stellt keine ökonomisch sinnvolle Erhebung einer Steuer dar. Vielmehr wird hieraus eher ein fiskalisches Nullsummenspiel erreicht. **Durch die temporäre Erhöhung der Pauschale werden ferner auch erst einmal keine ökonomischen Anreize für ein Ausweichverhalten zugunsten klimafreundlicher Mobilität gesetzt. Insofern wirkt eine Erhöhung der Entfernungspauschale über alle Verkehrstypen im Ergebnis eher kontraproduktiv zu dem Ziel einer klimafreundlichen Fortbewegung.**

2.2. Einführung einer Mobilitätsprämie

Mit dem Gesetzesvorhaben soll eine Mobilitätsprämie eingeführt werden (vgl. §§ 100 ff. EStG). Hierdurch soll erreicht werden, dass Steuerpflichtige, die von der erhöhten Pendlerpauschale ab dem 21. km infolge geringer Einkünfte nicht profitieren, einen Ausgleich erhalten (Fernpendler mit geringem Einkommen). **Der Ausgleich bemisst sich nach der erhöhten Entfernungspauschale ab dem 21. km, soweit dieser Pauschalansatz unter dem Grundfreibetrag liegt. Vergütet wird dieser Pauschalansatz mit einem Satz von 14% (Eingangssteuersatz). Ökonomisch entsteht hiermit eine negative Steuer.**

Das Einkommensteuergesetz sieht Regelungen vor, die an die steuerpflichtige Leistungsfähigkeit von Individuen anknüpfen. Letztendlich wird das erworbene Markteinkommen von natürlichen Personen besteuert. **Ökonomisch belastet somit die Einkommensteuer jene Personen, denen eine Leistungsfähigkeit zugeordnet wird. Die Mobilitätsprämie geht von einem anderen Ansatz aus.** Mittels der Mobilitätsprämie soll gerade eine fehlende Leistungsfähigkeit subventioniert werden.

Die Regelung passt nicht in das Gesamtgefüge der Ertragsbesteuerung. Letztendlich wird mit der Mobilitätsprämie eine negative Steuer statuiert. Mit Einführung einer Mobilitätsprämie ergeben sich diverse steuertechnische Fragen der Berechnung. **Die Neuregelung kann z.B. genutzt werden, wenn ein Verlustvortrag entsteht. Damit kann es zu Doppelbegünstigen kommen. Die Neuregelung führt zu zusätzlichen Bürokratiekosten der Steuerpflichtigen. Gleiches gilt für die Prüfung der Anträge durch die Verwaltung.** Wie das Antragsverfahren auszugestalten ist, bleibt völlig offen.

Insgesamt bleibt eine Vielzahl von Fragen ungeklärt und ungelöst. Die Mobilitätsprämie löst neue Gestaltungsüberlegungen aus (u.a. bei der Frage der Zusammenveranlagung). **Die Mobilitätsprämie**

führt zu einer weiteren Komplexitätssteigerung im Einkommensteuergesetz. Sie stellt insgesamt eher einen Fremdkörper im Einkommensteuergesetz dar.

Es besteht ferner die Gefahr, dass Steuerpflichtige einen Antrag stellen, ohne dass dieser dann im Ergebnis so beschieden wird. Die Landesfinanzbehörden werden so zusätzlich belastet. **Insgesamt entstehen damit auch bei den Landesfinanzbehörden zusätzliche Bürokratiekosten.** Unklar bleibt auch, welche konkreten Fallkonstellationen und Erwerbstypen unter die geschätzten 250.000 Personen fallen.⁴

Die vorstehenden kritischen Ausführungen verkennen nicht, dass Verhaltensanpassungen der Individuen unterschiedlichen finanziellen Restriktionen unterliegen können. Hierbei ist es auch sachgerecht, sozialpolitische Aspekte zu berücksichtigen. Allerdings ist das hier vorgeschlagene Instrument einer Mobilitätsprämie, welche auf Messgrößen des Einkommensteuergesetzes aufbaut, in dieser Form eher ungeeignet. Letztendlich soll mit der Mobilitätsprämie ein sozialer Ausgleich geschaffen werden; hierfür ist das Einkommensteuergesetz weniger gut geeignet.

Eine steuerliche Regelung – so es denn eine sein muss - sollte deutlich stärker pauschalierend ausgestaltet sein. Ferner bleibt die allgemeine Kritik, dass das Einkommensteuergesetz eigentlich nicht für die Ziele geeignet ist, welche mit der Mobilitätsprämie verfolgt werden.

2.3. Einführung einer Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen

Mit dem Gesetzentwurf soll ein neuer § 35c EStG geschaffen werden. Von dem Aufbau orientiert sich dieser an § 35a EStG. Begünstigt werden sollen energetische Maßnahmen an zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden. **Die Regelung kann insgesamt einen ökonomischen Anreiz bieten, solche Maßnahmen durchzuführen.**

Die zuvor geschilderte Kritik bleibt allerdings erhalten. Die Maßnahme verkompliziert das Steuerrecht weiter. **Fraglich ist, wie stark der ökonomische Anreiz von einer solchen Regelung ausgeht. Eine direkte Förderung der entsprechenden Maßnahmen wäre sicherlich zielgerichteter.** Auch muss kritisch hinterfragt werden, inwieweit die Regelung seitens der Finanzverwaltung administriert werden kann. Hierzu zählen auch Fragen der Prüfung. Bereits der bestehende § 35a EStG hat zu diversen Friktionen geführt, geringe bis keine ökonomische Effekte hervorgebracht und Zweifel an einer effektiven Kontrolle dieser Regelung hervorgebracht. **Vor diesem Hintergrund ist die nun vorgeschlagene Neuregelung insgesamt eher kritisch zu bewerten, da anderweitige Ausgestaltungen zielgerichteter sind.**

Berlin, den 01.11.2019

Prof. Dr. Frank Hechtner

⁴ Vgl. BT-Drucks. 19/14338, S. 18.