



Sachstand

Förderung von umwelt- und klimafreundlichen Maßnahmen im Ertragsteuerrecht

Förderung von umwelt- und klimafreundlichen Maßnahmen im Ertragsteuerrecht

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 018/22

Abschluss der Arbeit: 28. Februar 2022

Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzugeben und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Regelungen im Einkommensteuergesetz	4
2.1.	Private Nutzung von betrieblichen Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen	4
2.2.	Überlassung von Ladestrom und Übereignung einer Ladevorrichtung	7
2.3.	Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahrräder	8
2.4.	Private Nutzung betrieblicher (Elektro-)Fahrräder	9
2.5.	Übereignung eines betrieblichen Fahrrads	10
2.6.	Steuerbefreites oder pauschal besteuertes Job-Ticket	10
2.7.	Steuerabzug bei energetischen Maßnahmen an Gebäuden	11
3.	Regelung im Körperschaftsteuergesetz	12
4.	Regelungen im Gewerbesteuer Gesetz (GewStG)	13
4.1.	Steuerbefreiung kleiner Solaranlagen	13
4.2.	Erleichterungen bei Miete und Leasing von Elektrofahrzeugen	14
4.3.	Kürzungen beim Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien	14
5.	Vorschläge für weitere steuerliche Förderungen im Bereich Klimaschutz	15
5.1.	Die sogenannte Superabschreibung	15
5.1.1.	Einschätzung der Deutschen Unternehmensinitiative Energieeffizienz	16
5.1.2.	Modellrechnung des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung	16
5.2.	Forderung nach Erweiterung der steuerlichen Förderung von Klimaschutzmaßnahmen im Gebäudesektor	17

1. Fragestellung

Es wird eine Übersicht aller ertragsteuerlichen Regelungen erbitten, die klimaschonendes Verhalten und klimafreundliche Maßnahmen fördern sowie klimafreundliche Lenkungswirkungen entfalten. Die Regelungen sollen zudem steuer-, wirtschafts-, klima- und umweltrechtlich eingeordnet werden.

2. Regelungen im Einkommensteuergesetz

2.1. Private Nutzung von betrieblichen Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen

Rechtsgrundlage: § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 und 4 und Satz 3 Nr. 3 und 4 Einkommensteuergesetz (EStG)

Nutzt ein Unternehmer oder ein Arbeitnehmer ein betriebliches Fahrzeug auch für private Fahrten, ist diese Nutzung gemäß der Definition im EStG ein geldwerter Vorteil, den der Nutzer als Einnahme versteuern muss. Seit 2013 werden betriebliche Elektrofahrzeuge und aufladbare Hybridelektrofahrzeuge bei dieser Einnahmenberechnung besonders berücksichtigt. Noch bis zum Anschaffungsjahr 2022 kann der Listenpreis um einen (im Zeitablauf sinkenden) Betrag in Abhängigkeit von der Batteriekapazität gekürzt werden.¹ Damit erfolgte ein Nachteilsausgleich, weil die Listenpreise von Elektrofahrzeugen im Vergleich zu Fahrzeugen mit Verbrennungsmotoren zum Zeitpunkt der Einführung der Maßnahme deutlich höher waren. Im Gesetzentwurf waren die Steuermindereinnahmen bis 2017 ausgewiesen, in 2017 sollten sie 100 Mio. Euro betragen.²

Eine Produktion von Batteriezellen in Deutschland und Europa sei von hohem industrie-politischem Interesse, weil rund ein Drittel der Wertschöpfung eines Elektrofahrzeugs auf die Produktion der Batteriezellen entfallen. Gleichzeitig könne durch eine nachhaltige, CO₂-optimierte Batterieproduktion in Europa eine signifikante Reduktion der CO₂-Emissionen bei der Zellherstellung erreicht werden.³

Das sogenannte Jahressteuergesetz 2018 (vergleiche Fußnote 5) bestimmte, dass bei Ermittlung der Einnahmen aufgrund der privaten Nutzung betrieblicher Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge nur die Hälfte des Listenpreises zum Ansatz kommt. Die Regelung begünstigte nur diejenigen Fahrzeuge, die die Voraussetzung von § 3 EmoG⁴ erfüllten und damit ökologisch sinnvoll seien.

1 Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz - AmtshilfeRLUmsG) vom 26. Juni 2013, BGBl I, Seite 1809.

2 Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG), Bundestags-Drucksache 17/12375, Seiten 23 und 36.

3 Bundesministerium der Finanzen: Klimaschutzprogramm 2030 der Bundesregierung zur Umsetzung des Klimaschutzplans 2050, Seite 76ff.

4 Gesetz zur Bevorrechtigung der Verwendung elektrisch betriebener Fahrzeuge (Elektromobilitätsgesetz – EmoG) vom 5. Juni 2015, BGBl I, Seite 898.

Die jährlichen Steuermindereinnahmen schätzte die Bundesregierung für den Zeitraum 2019 bis 2022 auf 275 Mio., 435 Mio., 620 Mio. und 635 Mio. Euro.⁵

Mit dem sogenannten Jahressteuergesetz 2019 wird die Möglichkeit des hälftigen Ansatzes bei der Ermittlung der Einnahmen aufgrund der privaten Nutzung betrieblicher Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge stufenweise bis 2030 verlängert (vorher sollte die Begünstigung Ende 2021 auslaufen). Dadurch soll die Elektromobilität langfristig gefördert und ein planbarer Rahmen für die Steuerpflichtigen gesetzt werden. Zudem werden steigende Anforderungen an die zu erreichende Mindestreicheweite von Hybridelektrofahrzeugen festgelegt, um die Förderung langfristig auf emissionsfreie oder emissionsärmere Fahrzeuge auszurichten. Die Bundesregierung schätzte die Steuermindereinnahmen in der vollen Jahreswirkung auf 100 Mio. Euro.⁶

Während der parlamentarischen Beratung beschloss der Finanzausschuss, dass der Ansatz des Listenpreises nur für Elektrofahrzeuge bis zu einem Listenpreis von 40.000 Euro auf ein Viertel abgesenkt wird. Dies geschah aus Gründen der Umsetzung einer weiteren Maßnahme aus dem „Klimaprogramm 2030“. Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge sollen über einen Austausch der betrieblichen Flotten schnell in den Gebrauchtwagenmarkt einfließen.⁷ Ein Finanzbedarf wurde nicht ausgewiesen.

Durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz ist der Listenpreis eines Elektrofahrzeugs, für das nur ein Viertel des Listenpreises angesetzt werden muss, von 40.000 Euro auf 60.000 Euro erhöht worden. Damit sollte die Konjunktur unter Berücksichtigung der Ziele zur Förderung der nachhaltigen Mobilität angekurbelt werden.⁸ Die Bundesregierung hat die Steuermindereinnahmen dieser Maßnahme auf 10 Mio. Euro (volle Jahreswirkung) geschätzt.⁹

Im aktuellen Subventionsbericht erscheinen als Steuermindereinnahmen für die Begünstigung von Elektro- und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen bei der Dienstwagenbesteuerung 85 Mio. Euro (2019), 190 Mio. Euro (2020), 400 Mio. Euro (2021) und 760 Mio. Euro (2022). Es

5 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, Bundestags-Drucksache 19/5595, Seiten 30 und 55.

6 Gesetzentwurf der Bundesregierung zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, Bundestags-Drucksache 19/13436, Seiten 75 und 105.

7 Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (mit weiteren Anträgen), Bundestags-Drucksache 19/14909, Seiten 9 und 42.

8 Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz) vom 29. Juni 2020, BGBl I 2020, Seite 1512.

9 Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD eines Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz), Bundestags-Drucksache 19/20058, Seiten 16 und 22.

wird auf Abweichungen gegenüber früheren Schätzungen insbesondere durch neue Unterlagen hingewiesen.¹⁰

Die Arbeitsgruppe „Klimaschutz im Verkehr“ (AG 1) der „Nationalen Plattform Zukunft der Mobilität“ stellte im Juli 2021 einen Abschlussbericht vor. Im Mittelpunkt der Diskussion stehe die Suche nach Handlungsoptionen für den Markthochlauf von E-Autos. Die Dienstwagensteuer ist nach Ansicht der Arbeitsgruppe ein bewährtes Instrument, um dieses Ziel zu erreichen. Allerdings käme sie eher den oberen Einkommensklassen zugute. Zukünftig müssten mehr günstige E-Neuwagen, aber auch mehr günstige E-Gebrauchtwagen angeboten werden. Die AG 1 empfiehlt, die von Prognos und vom Öko-Institut erstellten Gutachten zu aktualisieren und bei der Modellierung der Kaufentscheidungen die Dienstwagensteuer als wichtiges Instrument (stärker) zu berücksichtigen.¹¹

Das Umweltbundesamt stimmt zu, dass die steuerlichen Regelungen für Dienstwagen einen wichtigen Hebel darstellen, um die Treibhausgas- und Schadstoffemissionen zu beeinflussen. Im Jahr 2019 gingen von den 3,61 Mio. Neuzulassungen für Pkw in Deutschland 65,5 Prozent auf gewerbliche Halter. Der Anteil der Dienstwagen an den Neuzulassungen betrage dabei schätzungsweise 20 Prozent.

Ebenso kritisch wie die „Nationale Plattform Zukunft der Mobilität“ sieht das Umweltbundesamt, dass Bezieher höherer Einkommen stärker von der Regelung profitierten, schon weil sie häufiger über einen Dienstwagen verfügen.

Allerdings fordert das Umweltbundesamt die zeitnahe Abschaffung der Begünstigung von Hybridelektrofahrzeugen, weil große Hybridelektrofahrzeuge mit vergleichsweise ineffizienten Verbrennungsmotoren bei geringen elektrischen Fahranteilen sogar eine schlechtere CO₂-Bilanz aufwiesen als reine Verbrenner. Schließlich sollte auch die Subventionierung der Elektroautos lediglich befristet bis zur erreichten Marktdiffusion erfolgen und als ein second best-Instrument verstanden werden, nicht zuletzt, weil die verteilungspolitischen Probleme damit bestehen blieben. Vorzuziehen sei eine allgemeine, direkte Förderung über Kaufprämien.¹²

10 Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2019 bis 2022 (28. Subventionsbericht), Bundestags-Drucksache 19/32170, Seite 99.

11 Nationale Plattform Zukunft der Mobilität, AG 1-Bericht Wege für mehr Klimaschutz im Verkehr, Juli 2021, unter: https://www.plattform-zukunft-mobilitaet.de/wp-content/uploads/2021/07/NPM_AG1_Wege-fuer-meher-Klimaschutz.pdf, abgerufen am 25. Februar 2022.

12 Umweltbundesamt (Hrsg.): Umweltschädliche Subventionen in Deutschland, aktualisierte Ausgabe 2021, Texte 143/2021, Seite 65ff.

2.2. Überlassung von Ladestrom und Übereignung einer Ladevorrichtung

Rechtsgrundlagen: § 3 Nr. 46 EStG; § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EStG

Vom Arbeitgeber zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines privaten Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens und für die zeitweise zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung sind nach § 3 Nr. 46 EStG steuerfrei. Die Steuerbefreiung ist bis zum 31. Dezember 2030 befristet.

Die Regelung wird als weiterer Baustein zur Förderung der Elektromobilität gesehen. Steuertechnisch fügt sie sich in den Katalog des § 3 EStG ein, der auch aus anderen Lenkungs- und Fördermotiven heraus bestimmte Arbeitgeberleistungen steuerfrei stellt. Die Steuerbefreiung für vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines privaten Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs des Arbeitnehmers im Betrieb des Arbeitgebers honoriert das umweltfreundliche Engagement der Besitzer von Elektrofahrzeugen oder Hybridelektrofahrzeugen und deren Arbeitgeber, die Aufladungen im Betrieb unentgeltlich oder verbilligt ermöglichen.¹³

Übereignet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt eine Ladevorrichtung zur privaten Nutzung, kann dafür eine pauschale Lohnsteuer in Höhe von 25 Prozent erhoben werden (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EStG). Auch die Pauschalbesteuerung ist bis zum 31. Dezember 2030 befristet. Die Regelung soll die rasche Verbreitung der Elektromobilität fördern.¹⁴

Die Regelungen stammen aus dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr¹⁵, mit dem der Gesetzgeber die Emissionen im Verkehrssektor senken wollte. Damit sollte das Ziel erreicht werden, bis 2020 den CO₂-Ausstoß gegenüber 1990 um mindestens 40 Prozent zu senken.

In der vollen Jahreswirkung hat der Gesetzgeber bei einer Befristung bis zum 31. Dezember 2020 mit Steuermindereinnahmen in Höhe von 5 Mio. Euro pro Jahr gerechnet.¹⁶

13 Gesetzentwurf der Bundesregierung zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr, Bundestags-Drucksache 18/8828, Seite 13.

14 Gesetzentwurf der Bundesregierung zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr, Bundestags-Drucksache 18/8828, Seite 14.

15 Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 7. November 2016, BGBl. I, Seite 2498.

16 Gesetzentwurf der Bundesregierung zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr, Bundestags-Drucksache 18/8828, Seite 11.

2.3. Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahrräder

Rechtsgrundlage: § 7c EStG

Bei neuen Elektronutzfahrzeugen sowie elektrisch betriebenen Lastenfahrrädern, die zum Anlagervermögen gehören, kann im Jahr der Anschaffung neben der normalen Absetzung für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 EStG eine Sonderabschreibung in Höhe von 50 Prozent der Anschaffungskosten in Anspruch genommen werden. Die Regelung trat am 1. Januar 2020 in Kraft.

Die Ausweitung allgemein auf Elektronutzfahrzeuge sowie auf elektrisch betriebene Dienstfahrräder erfolgte durch den Finanzausschuss, zuvor war nur eine Förderung von Elektrolieferfahrzeugen bis maximal 7,5 Tonnen vorgesehen.¹⁷ Die Steuermindereinnahmen nur für diese Förderung wurden im Gesetzentwurf auf 140 Mio. Euro (volle Jahreswirkung) geschätzt.¹⁸ Im Subventionsbericht wird die volle Jahreswirkung der Steuermindereinnahmen mit 155 Mio. Euro angegeben.¹⁹ Die Förderung ist bis zum 31. Dezember 2030 befristet.

Mit der Möglichkeit zur Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge will der Gesetzgeber den elektrischen Lieferverkehr und die Handwerker, die ihre Flotte elektrifizieren wollen, unterstützen. Das gelte auch für Lastenfahrräder. Damit mache man deutlich, dass der innerstädtische Gewerbeverkehr elektrisch werden solle.²⁰

Die Maßnahme betreffe insbesondere Nummern 3a und 4a der Prinzipien einer nachhaltigen Entwicklung der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie und unterstütze vor allem die Indikatorenbereiche Luftbelastung, Ressourcenschonung, Erneuerbare Energien, Innovation, Mobilität, nachhaltiger Konsum und Klimaschutz.²¹

17 Roedl&Partner: Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (JStG 2019), zuletzt aktualisiert am 12. Januar 2022, unter: [Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften \(JStG 2019\) | Rödl & Partner \(roedl.de\)](#), abgerufen am 14. Februar 2022.

18 Gesetzentwurf der Bundesregierung zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, Bundestags-Drucksache 19/13436, Seite 76.

19 Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2019 bis 2022 (28. Subventionsbericht), Bundestags-Drucksache 19/32170, Seite 34.

20 Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (mit weiteren Anträgen), Bundestags-Drucksache 19/14909, Seite 9.

21 Unterrichtung durch die Bundesregierung Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2019 bis 2022 (28. Subventionsbericht), Bundestags-Drucksache 19/32170, Seite 438.

Mittelbar unterstützte sie Innovationen im Bereich der Automobilindustrie und sicherte deren Wettbewerbsfähigkeit. Die ökonomischen und ökologischen Wirkungen förderten die Lebensqualität, dienten der Generationengerechtigkeit und boten Raum für eine Steigerung der Beschäftigung.²²

Die Regelung steht noch unter Vorbehalt einer positiven Beihilfe-Prüfung der EU-Kommission.

2.4. Private Nutzung betrieblicher (Elektro-)Fahrräder

Rechtsgrundlagen: § 3 Nr. 37 EStG; § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 6 EStG

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Dienstfahrrad unentgeltlich oder verbilligt, wird der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung ab 2019 steuerfrei gestellt. Voraussetzung ist, dass die Fahrradüberlassung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt. Damit soll honoriert werden, dass der Arbeitgeber eine echte Zusatzleistung erbringt und nicht im Gegenzug das Bruttogehalt des Arbeitnehmers absenkt. Der steuerfreie geldwerte Vorteil ist nicht auf die Entfernungspauschale anzurechnen; der Werbungskostenabzug bleibt.

Diese Förderung sei ein weiterer Baustein zur Förderung der Elektromobilität und der umweltverträglichen Mobilität. Die vorgesehene Regelung füge sich in den Katalog des § 3 EStG ein, der auch aus anderen Lenkungs- und Fördermotiven heraus bestimmte Arbeitgeberleistungen steuerfrei stellt.²³

Die zunächst bis zum 31. Dezember 2021 befristete Maßnahme ist ohne weitere Begründung und ohne Ausweis der finanziellen Auswirkungen bis zum 31. Dezember 2030 verlängert worden.²⁴

Die fehlende Anrechnung auf die Entfernungspauschale führt zu einer privilegierenden Mehrfachberücksichtigung, die neben dem Lenkungszweck angesichts der typischerweise kurzen Fahrradpendelstrecken und entsprechenden geringfügigen Abzugsbeträgen auch mit Vereinfachungszwecken gerechtfertigt werden könne.²⁵

Die Steuerbefreiung für Arbeitnehmer ist auf Unternehmer übertragen worden. Nutzt der Betriebsinhaber ein betriebliches Fahrrad für private Zwecke, bleibt dies bei der Gewinnermittlung

22 Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2019 bis 2022 (28. Subventionsbericht), Bundestags-Drucksache 19/32170, Seite 438.

23 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, Bundestags-Drucksache 19/5595, Seite 75.

24 § 52 Abs. 2 Satz 7 EStG, geändert durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019, BGBl I 2019, Seite 2451.

25 Valta, Matthias: EStG § 3 Nr. 37 Randnummer 14, in: Brandis/Heuermann: Ertragsteuerrecht, 159. Ergänzungslieferung Oktober 2021.

unberücksichtigt.²⁶ Die bis zum 31. Dezember 2021 befristete Maßnahme ist bis zum 31. Dezember 2030 verlängert worden.

2.5. Übereignung eines betrieblichen Fahrrads

Rechtsgrundlage: § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG

Der Arbeitgeber kann die geldwerten Vorteile aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung von betrieblichen Fahrrädern an den Arbeitnehmer pauschal mit 25 Prozent Lohnsteuer besteuern. Die Pauschalbesteuerungsmöglichkeit gilt sowohl für Elektrofahrräder als auch für Fahrräder und soll das umweltfreundliche Engagement der Nutzer von Fahrrädern und deren Arbeitgeber honorieren. Voraussetzung für die Pauschalierung der Lohnsteuer ist, dass die Übereignung von betrieblichen Fahrrädern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt. Die Pauschalbesteuerungsmöglichkeit soll Fälle einer Gehaltsumwandlung nicht erfassen. Dies vermeidet im Übrigen auch Beitragsausfälle in der Sozialversicherung.

Die Regelung wurde während der parlamentarischen Beratung vom Finanzausschuss ohne Bekanntgabe der finanziellen Auswirkungen beschlossen.²⁷

2.6. Steuerbefreites oder pauschal besteuertes Job-Ticket

Rechtsgrundlagen: § 3 Nr. 15 EStG; § 40 Abs. 2 Satz 2 bis 4 EStG

Nach § 3 Nr. 15 EStG sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährte Arbeitgeberleistungen zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ab 2019 steuerfrei (zum Beispiel Job-Ticket). Die steuerfrei erhaltenen Leistungen sind auf die Entfernungspauschale anzurechnen; der Werbungskostenabzug wird entsprechend reduziert. Die Regelung gilt unbefristet.

Durch später erfolgte Einführung einer alternativen Pauschalbesteuerungsmöglichkeit mit 25 Prozent bei gleichzeitigem Verzicht auf die Minderung der als Werbungskosten abziehbaren Entfernungspauschale beim Arbeitnehmer soll die Akzeptanz von Job-Tickets bei solchen Arbeitnehmern erhöht werden, die öffentliche Verkehrsmittel gar nicht oder nur sehr eingeschränkt nutzen

26 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, Bundestags-Drucksache 19/5595, Seite 76.

27 Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (mit weiteren Anträgen), Bundestags-Drucksache 19/14909, Seite 45.

können. Sie gilt auch für die in § 3 Nr. 15 EStG genannten Bezüge, die nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (sondern mittels Gehaltsumwandlung) erbracht werden und deshalb die Voraussetzungen für die Steuerfreistellung nicht erfüllen. Die Regelung gilt unbefristet.²⁸

Der Gesetzgeber geht von Steuermindereinnahmen von jährlich 60 Mio. Euro (volle Jahreswirkung) aus.²⁹

Der Deutsche Richterbund wertete die Pauschalierungsmöglichkeit unter dem Gesichtspunkt der zulässigen Typisierung und Pauschalierung im Steuerrecht mit dem für Typisierungen geltenden Gebot „eines rechten Verhältnisses zu der mit der Typisierung verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung“ vereinbar. Die Pauschalierungsmöglichkeit soll auch für Jobtickets gelten, die nicht zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn, sondern mittels Gehaltsumwandlung erbracht werden und deshalb die Voraussetzung für die Steuerbefreiung nicht erfüllen. Diese Regelung ist unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit geboten.³⁰

Es sei zu begrüßen, steuerliche Nachteile der Arbeitnehmer, deren Mobilitätsverhalten man beeinflussen wolle, zu minimieren. Der durch die Lohnsteuerpauschalierung einhergehende höhere finanzielle Aufwand auf Arbeitgeberseite stehe dieser Zielerreichung entgegen. Viele Arbeitgeber könnten geneigt sein, Jobtickets weiterhin steuerfrei zu gewähren, weil dies für sie mit geringeren Kosten verbunden ist. Die Wirtschaftsverbände beklagten zudem das Nebeneinander verschiedener Steuersätze bei der Pauschalierung im § 40 EStG und forderten, die steuerfrei gewährten Zuschüsse nach § 3 Nr. 15 EStG nicht auf die Werbungskosten des Arbeitnehmers anzurechnen. Ein solches Modell würde eine echte Anreizwirkung auf beiden Seiten entfalten und somit in erheblichem Maße dazu beizutragen, umweltpolitische Veränderungen im Bereich Mobilität voranzubringen.³¹

2.7. Steuerabzug bei energetischen Maßnahmen an Gebäuden

Rechtsgrundlage: § 35 c EStG

Auf Antrag ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer für energetische Maßnahmen an einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten eigenen Gebäude. Im Kalenderjahr des Abschlusses der

28 Gesetzentwurf der Bundesregierung zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, Bundestags-Drucksache 19/13436, Seite 98.

29 Gesetzentwurf der Bundesregierung zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, Bundestags-Drucksache 19/13436, Seite 77.

30 Wortprotokoll der Öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, 14. Oktober 2019, Seite42f.

31 Krämer, Maximilian; Haß, Rebecca: Ein verspätetes Weihnachtsgeschenk für Umweltschutz und Arbeitswelt?, in: Legal Tribune Online, 27. Dezember 2019. Wortprotokoll der Öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, 14. Oktober 2019, Seite 218ff.

energetischen Maßnahme und im nächsten Kalenderjahr kann sich die tarifliche Einkommenssteuer höchstens je 14.000 Euro, im übernächsten Kalenderjahr um höchstens 12.000 Euro verringern. Die Baumaßnahmen müssen vor dem 1. Januar 2030 abgeschlossen sein. Die Regelung wurde durch das Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht eingeführt.³² Die volle Jahreswirkung der Steuermindereinnahmen wird auf 235 Mio. Euro geschätzt.³³

Die damalige Bundesregierung und von ihr beauftragte Sachverständige gingen davon aus, dass sich einige Gebäudeeigentümer eher durch Steuersparmodelle zu Investitionen motivieren lassen als durch eine aktiv zu beantragende Zuschuss- oder Kreditförderung, zum Beispiel bei der KfW (steuerpsychologischer Effekt). Die Abwicklung der Steuerförderung über die Steuererklärung dürfte für Gebäudeeigentümer einfacher sein als das Antrags- und Nachweisverfahren im Rahmen der investiven Förderprogramme.

Mit der Steuerförderung verband sich die Erwartung, mit beispielsweise Steuerberatern und Lohnsteuerhilfvereinen neue Multiplikatorgruppen zu Gunsten der energetischen Gebäudesanierung zu mobilisieren.

Die Experten gingen ab dem dritten Jahr von Steuerausfällen in Höhe von rund 335 Mio. Euro pro Jahr aus. Sie teilten nicht die Auffassung der damaligen Bundesregierung, dass im dritten Abschreibungsjahr jeweils nur noch die Hälfte aller Förderberechtigten die Steuerförderung in Anspruch nimmt.

Unter bestimmten Annahmen schlossen die Experten, dass die Steuerförderung jährliche CO₂-Einsparungen von 0,13 Mio. Tonnen bewirkt. Über den Zeitraum 2020 bis 2030 summierten sich die Einsparungen entsprechend auf 1,42 Mio. Tonnen.³⁴

3. Regelung im Körperschaftsteuergesetz

Das Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus vom 4. August 2019 (BGBl I, Seite 1122) normierte in § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 3 Körperschaftsteuergesetz (KStG) eine steuerliche Förderung von Wohnungsgenossenschaften und -vereinen. Normalerweise entfällt die Steuerbefreiung dieser Körperschaften, wenn ihre Einnahmen aus nicht körperschaftsteuerbefreiten Tätigkeiten 10 Prozent der gesamten Einnahmen übersteigen. Diese Grenze erhöht sich auf 20 Prozent für Einnahmen aus Stromlieferungen mit Anspruch auf Zahlung eines Mieterstromzuschlags, aus

32 Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht vom 21. Dezember 2019, BGBl I, Seite 2886.

33 Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht, Bundestags-Drucksache 19/14338, Seite 17.

34 Prognos und weitere Institute: Kurzgutachten zu Maßnahmen zur Zielerreichung 2030 zur Begleitung des Klimakabinetts, Auftraggeber: Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, 14. Februar 2020. Bundesministerium der Finanzen: Klimaschutzprogramm 2030 der Bundesregierung zur Umsetzung des Klimaschutzplans 2050, Seite 52.

zusätzlichen Stromlieferungen an Mieter, soweit kein Strom aus Mieterstromanlagen geliefert werden kann und aus der Einspeisung des nicht an die Mieter abgegebenen Überschussstroms.

Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen Anreize für den Ausbau der Solarstromerzeugung auf Wohngebäuden gesetzt und Mieter unmittelbar an der Energiewende beteiligt werden. Die Erhöhung der Schädlichkeitsgrenze auf 20 Prozent kann die Bereitschaft der Wohnungsgenossenschaften und -vereine vergrößern, sich im Bereich der Erzeugung von Solarstrom im Rahmen von Mieterstrommodellen zu betätigen.³⁵ Diese Änderung fügte der Finanzausschuss im Gesetzgebungsverfahren ohne weitere Bezifferung der Kosten ein.

Der Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen, die Wohnungswirtschaft Deutschland und der Deutsche Mieterbund begrüßten in einer öffentlichen Anhörung die Erhöhung der schädlichen Grenze im KStG, vermissten jedoch die Einbeziehung weiterer Energien wie die Kraft-Wärme-Kopplung, die zumindest ausweislich der Begründung der Änderung durch den Finanzausschuss nicht berücksichtigt werden sollen.³⁶

4. Regelungen im Gewerbesteuergesetz (GewStG)

4.1. Steuerbefreiung kleiner Solaranlagen

Rechtsgrundlage: § 3 Nr. 32 Gewerbesteuergesetz (GewStG)

Kleine Solaranlagen werden typischerweise von Eigenheimbesitzern betrieben. Dabei stünden vielfach nicht die Gewinnerzielungsabsicht im Vordergrund, sondern insbesondere ökologische Überlegungen. Allerdings erfülle auch der Betrieb einer solchen Anlage regelmäßig den Tatbestand des stehenden Gewerbebetriebs im Sinne des Gewerbesteuergesetzes.

Deshalb sind stehende Gewerbebetriebe, deren ausschließlicher Unternehmensgegenstand die Energiegewinnung und Vermarktung aus einer Solaranlage bis zu einer installierten Leistung von 10 Kilowatt ist, von der Gewerbesteuer befreit. Durch die Begrenzung der Leistung sollen ausschließlich Betreiber kleiner Solaranlagen in den Genuss der Befreiung kommen. Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung setzt aber die Abgabe einer Steuererklärung voraus. Folge der Neuregelung ist, dass diese Betreiber von Solaranlagen damit auch von der Pflichtmitgliedschaft bei der IHK befreit werden.³⁷

Die Höhe eventueller Steuermindereinnahmen wurde im Gesetzentwurf nicht ausgewiesen.

35 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus, Bundestags-Drucksache 19/6140, Seite 19.

36 Wortprotokoll zur Öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses zum Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus, 19. November 2018.

37 Gesetzentwurf der Bundesregierung Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, Bundestags-Drucksache 19/13436, Seite 134.

Bei Einführung der Regelung stand die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung bei Inanspruchnahme der Befreiung in der Kritik, weil sie eine neue bürokratische Hürde für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung bedeuteten. Es wäre einfacher, das IHK-Gesetz zu ändern, damit die Betreiber solcher Anlagen auch zukünftig von der IHK-Mitgliedschaft befreit blieben.³⁸

4.2. Erleichterungen bei Miete und Leasing von Elektrofahrzeugen

Rechtsgrundlage: § 8 Nr. 1 Buchstabe d GewStG

Gewerbesteuerlich erhöhen unter anderem Miet- und Leasingaufwendungen für bewegliche Wirtschaftsgüter des Unternehmens dessen gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage. Zu berücksichtigen sind hierbei 20 Prozent der Aufwendungen.

Die Miet- und Leasingaufwendungen für Elektrofahrzeuge und extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge, die bestimmte Schadstoffausstoß- oder Reichweitenkriterien erfüllen, und für angemietete Fahrräder, die keine Kraftfahrzeuge sind, sind nur zu 10 Prozent zu berücksichtigen (§ 8 Nr. 1 Buchstabe d GewStG). Die Maßnahme ist bis 2030 befristet.

Mit dieser Änderung werde auch gewerbesteuerlich ein Anreiz zum Gebrauch schadstofffreier oder -ärmerer Fahrzeuge gesetzt.

In der vollen Jahreswirkung geht die Bundesregierung von Gewerbesteuer-Mindereinnahmen bei den Kommunen in Höhe von 17 Mio. Euro aus.³⁹

Die finanzielle Erleichterung durch die Vorschrift stünde in keinem Verhältnis zu den Zusatzkosten durch die entstehende Bürokratie, insbesondere durch die im Zeitablauf gestaffelte Erhöhung der Reichweite der Hybridelektrofahrzeuge gemäß § 36 Abs. 4 GewStG. Zudem werde der bereits umfangreiche Katalog der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen noch weiter verkompliziert.⁴⁰

4.3. Kürzungen beim Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien

Rechtsgrundlage: § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG

Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags können Grundstücksunternehmen den auf die Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes entfallenen Ertrag im Wege der sogenannten erweiterten Kürzung nach Maßgabe des § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG kürzen. Das Unternehmen unterliegt insoweit im Ergebnis nicht der Gewerbesteuer. Voraussetzung hierfür ist aber, dass sich das Unternehmen auf

38 Wortprotokoll der Öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, 14. Oktober 2019, Seite 182.

39 Gesetzentwurf der Bundesregierung zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, Bundestags-Drucksache 19/13436, Seite 78 und 134.

40 Wortprotokoll der Öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, 14. Oktober 2019, Seite 293f.

diese Gebrauchsüberlassung und wenige weitere begünstigte Tätigkeiten beschränkt. Grundstücksunternehmen verloren nach alter Rechtslage die Möglichkeit der Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuer-Kürzung, falls sie auch die Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien oder Ladestationen für Elektrofahrzeuge betrieben.

Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags hat durchgesetzt, dass nunmehr Grundstücksunternehmen im Hinblick auf die Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen im Sinne des § 3 Nr. 21 Erneuerbare-Energien-Gesetz und den Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge die erweiterte Gewerbesteuer-Kürzung weiterhin in Anspruch nehmen können, wenn ihre diesbezüglichen Einnahmen in dem für den Erhebungszeitraum maßgeblichen Wirtschaftsjahr nachweislich nicht höher als 10 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind. Voraussetzung ist, dass der Strom aus den Energieerzeugungsanlagen dabei ins Netz eingespeist oder an die Mieter des Grundstücksunternehmens geliefert wird. Mit dieser Maßnahmen sollen Anreize für den Ausbau der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen gesetzt werden.⁴¹

Die Kommunen unterstützen die Nutzung von Dachflächen, um mit Photovoltaikanlagen möglichst optimal Strom für die Energiewende zu erzeugen. Wichtig für die Kommunen ist der in demselben Gesetz beschlossene Teil-Zerlegungsmaßstab „installierte Leistung“ für die Gewerbesteuer. Dies sei ein den Standortgemeinden klar zuordbares Kriterium mit wenig Gestaltungsmöglichkeiten und großer Stabilität bei der Verteilung der Zerlegungsanteile auf die einzelnen Gemeinden.⁴²

5. Vorschläge für weitere steuerliche Förderungen im Bereich Klimaschutz

5.1. Die sogenannte Superabschreibung

Bei der sogenannten Superabschreibung handelt es sich laut Koalitionsvertrag der amtierenden Regierungsparteien um eine Investitionsprämie für Klimaschutz und digitale Wirtschaftsgüter, die den Steuerpflichtigen in den Jahren 2022 und 2023 ermöglicht, einen Anteil der Anschaffungs- und Herstellungskosten der im jeweiligen Jahr angeschafften oder hergestellten Wirt-

⁴¹ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Stärkung des Fondsstandorts Deutschland und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/1160 zur Änderung der Richtlinien 2009/65/EG und 2011/61/EU im Hinblick auf den grenzüberschreitenden Vertrieb von Organismen für gemeinsame Anlagen (Fondsstandortgesetz – FoStoG), Bundestags-Drucksache 19/28868, Seite 131.

⁴² Wortprotokoll der Öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Stärkung des Fondsstandorts Deutschland und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/1160 zur Änderung der Richtlinien 2009/65/EG und 2011/61/EU im Hinblick auf den grenzüberschreitenden Vertrieb von Organismen für gemeinsame Anlagen (Fondsstandortgesetz – FoStoG), 12. April 2021, Stellungnahme der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände.

schaftsgüter des Anlagevermögens, die in besonderer Weise diesen Zwecken dienen, vom steuerlichen Gewinn abzuziehen.⁴³ Der Bundesminister der Finanzen ließ in einem Beitrag am 16. Februar 2022 offen, ob die Superabschreibung noch in diesem Jahr komme. Die Bundesregierung habe sich dazu noch keine abschließende Meinung gebildet.⁴⁴

5.1.1. Einschätzung der Deutschen Unternehmensinitiative Energieeffizienz

Die Deutschen Unternehmensinitiative Energieeffizienz (DENEFF) begrüßt die Einführung einer sogenannten Superabschreibung. Ein solches Instrument beruhe auf Freiwilligkeit und hole die Industrie beim Thema Klimaschutz besser mit ins Boot. Für Unternehmen wirke sich eine schnellere Abschreibung positiv auf ihren Cashflow aus, für den Staat sei sie hingegen größtentwils aufkommensneutral, weil sie das Steueraufkommen lediglich zeitlich verschiebe.

Die DENEFF weist darauf hin, dass in einem Unternehmen Investitionen in das Kerngeschäft im Vordergrund stünden, andere Investitionen würden als wirtschaftlich weniger lohnenswert bewertet. Mögliche Investitionen in Energieeffizienz würden deshalb nur vorgenommen, wenn sie sehr kurze Amortisationszeiten versprächen. Hinzu komme, dass der Energiekostenanteil in der Mehrheit der Unternehmen bei unter zwei Prozent liege. An sich rentable Effizienzinvestitionen landeten daher meist gar nicht erst auf dem Tisch derer, die über Investitionen entschieden.

Zielführend wäre laut DENEFF eine Kombination aus beschleunigter (degressiver) Abschreibung und Sofortabschreibung für Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von unter fünf Jahren. Die zu erwartenden Energieeinsparungen durch beschleunigte Abschreibungsmöglichkeiten für Energieeffizienzinvestitionen beliefen sich auf circa 30 Milliarden Kilowattstunden im Jahr bei einer Laufzeit von zehn Jahren (25 Prozent des bislang nicht realisierbaren wirtschaftlichen Potenzials).⁴⁵

5.1.2. Modellrechnung des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung

Das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung (DIW) legt in seiner Modellrechnung die Annahme zugrunde, dass die steuerliche jährliche Abschreibungsrate für Investitionsgüter von durchschnittlich zehn auf 25 Prozent erhöht wird, so dass Investitionen innerhalb von vier statt zehn Jahren steuerlich abgeschrieben werden können.

Dies führt laut DIW zunächst zu den gewünschten Effekten auf die private Investitionstätigkeit, die bereits in der kurzen Frist um mehr als fünf Prozent höher läge. Die Unternehmen passten einmalig ihre Investitionstätigkeit an die steuerliche Änderung an und wichen anschließend

⁴³ Koalitionsvertrag 2021 – 2025 zwischen der Sozialdemokratischen Partei Deutschlands (SPD), BÜNDNIS 90 / DIE GRÜNEN und den Freien Demokraten (FDP), Seite 164.

⁴⁴ O. V.: Finanzminister Lindner: Zeitpunkt für „Super-Abschreibung“ noch offen, in: Handelsblatt, 16. Februar 2022.

⁴⁵ Noll, Christian (Deutsche Unternehmensinitiative Energieeffizienz – DENEFF): Der versteckte Champion im Klimakabinett, aktualisiert am 28. Oktober 2019, in: Tagesspiegel Background, unter: <https://background.tagesspiegel.de/energie-klima/der-versteckte-champion-im-klimakabinett>, abgerufen am 28. Februar 2022.

nicht mehr wesentlich von diesem neuen Schema ab, sodass das höhere Investitionsniveau auch langfristig anhielte.

Durch den höheren Kapitalstock stiege auch das volkswirtschaftliche Produktionspotenzial, kurzfristig um 0,8 Prozent und langfristig sogar um fast drei Prozent über den Ausgangswert.

Die Auswirkungen auf das Staatsdefizit wären hingegen über die Zeit sehr unterschiedlich: In der kurzen und mittleren Frist, das heißt über die gesamte nächste Legislaturperiode hinweg, wäre die Maßnahme defizitär. Der Verlust belief sich auf bis zu 40 Mrd. Euro pro Jahr, wenn tatsächlich alle Investitionsarten (Ausrüstungs-, Bau- und sonstige Investitionen) zu jedem Zeitpunkt entsprechend den Vorgaben steuerlich abgeschrieben würden.

Langfristig hielten sich die zusätzlichen finanzpolitischen Belastungen hingegen in Grenzen. Die sofortigen Mindereinnahmen durch die steuerliche Entlastung würden durch Mehreinnahmen infolge der höheren privaten Investitionstätigkeit und dem höheren Wachstumspotenzial fast kompensiert.

Insgesamt finanziere sich die Maßnahme den Modellsimulationen zufolge aber nur dann selbst, wenn angenommen werde, dass die staatlichen Konsumausgaben konstant blieben. Das bedeute jedoch, dass die staatliche Konsumquote im Zeitverlauf sinke. Die zweite Simulation versuche deshalb die Frage zu beantworten, ob eine Kombination aus Abschreibungserleichterungen und einer Steuersatzerhöhung gleichzeitig Wirtschaftswachstum und finanzpolitischen Spielraum schaffen könne, sowohl kurz- bis mittelfristig in der anstehenden Legislaturperiode als auch langfristig. Bei Kombinationen eines steuerlichen Abschreibungssatzes von 25 Prozent mit einem höheren Körperschaft- und Gewerbesteuersatz als 30 Prozent stiege sowohl das Wirtschaftswachstum als auch der finanzpolitische Spielraum in der kurzen und in der langen Frist. Wie stark genau, hänge von der Höhe der Steuersätze ab.⁴⁶

5.2. Forderung nach Erweiterung der steuerlichen Förderung von Klimaschutzmaßnahmen im Gebäudesektor

Die steuerliche Berücksichtigung für energetische Maßnahmen an einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten eigenen Gebäude müsste nach Ansicht von „ZIA Die Immobilienwirtschaft“ auf Wirtschaftsimmobilien und vermietete Wohnimmobilien ausgeweitet werden. Zum einen besteht in Deutschland eine im europäischen Vergleich sehr geringe Wohneigentumsquote, zum anderen entfielen auf Nichtwohngebäude – obwohl sie lediglich circa zehn Prozent des Gesamtgebäudebestandes ausmachten – 34 Prozent des Gebäudeenergieverbrauchs. Etwa 80 Prozent der vom Handel genutzten Gebäude in Deutschland seien vor 1978 errichtet worden; zu dieser Zeit hätte der Fokus nicht auf energieeffizientem Bauen gelegen.

46 Clemens, Marius; Dany-Knedlik, Geraldine; Junker, Simon; Röger, Werner (Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung – DIW): Ampel-Pläne zu „Superabschreibungen“ können Investitionen und Wachstum erhöhen, finanzpolitische Spielräume würden aber enger, in: DIW aktuell Nr. 74, 4. November 2021.

Ergänzend zur Gesetzesänderung durch das Fondsstandortgesetz (vergleiche Kapitel 4.3) müssten auch der Betrieb von Blockheizkraftwerken und die Veräußerung von nur einzelne Betriebsvorrichtungen (zum Beispiel an Betreiber von Energieerzeugungsanlagen) im Rahmen der Gewerbesteuer-Kürzung in § 9 GewStG berücksichtigt werden.

Die investment- und einkommensteuerlichen Regelungen zur Förderung regenerativer Energieerzeugung müssten entsprechend dem Gewerbesteuerrecht angepasst werden. Ein nicht unbedeutender Teil von Immobilien werde von regulierten Investmentfonds gehalten, die unter das Besteuerungsregime des Investmentsteuergesetzes (InvStG) fallen. Vermögensverwaltende Immobilien-Investmentfonds sind gemäß § 15 Abs. 2 InvStG von der Gewerbesteuer befreit, wenn die Vermögensgegenstände des Investmentfonds nicht im wesentlichen Umfang aktiv unternehmerisch bewirtschaftet werden. Ein wesentlicher Umfang liegt dabei gemäß § 15 Abs. 3 InvStG nicht vor, wenn die Einnahmen aus einer aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung in einem Geschäftsjahr weniger als 5 Prozent der gesamten Einnahmen des Investmentfonds betragen.

Die Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen und der Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge gelten im Rahmen des Investmentsteuerrechts als aktive unternehmerische Bewirtschaftung. Einnahmen aus diesen Tätigkeiten seien daher für die Berechnung der 5-Prozent-Grenze einzubeziehen und könnten bei einem Überschreiten unter anderem dazu führen, dass ein Spezial-Investmentfonds seinen investmentsteuerrechtlichen Status verliert. Aufgrund dieser drohenden steuerlichen Konsequenzen würden die angesprochenen klimaschutzfördernden Maßnahmen von Spezial-Investmentfonds regelmäßig unterlassen. Aktuell sei in der Praxis sogar zu beobachten, dass zum Beispiel Ladeinfrastrukturen zwar errichtet, aber zur Vermeidung der negativen steuerlichen Konsequenzen nicht dem Nutzer zur Verfügung gestellt würden. Daher sollte das Investmentsteuerrecht im Hinblick auf die Energieerzeugung und -bereitstellung im Gleichlauf mit dem Gewerbesteuerrecht angepasst werden.

Ist eine Personengesellschaft vermögensverwaltend und teilweise gewerblich tätig, so gelte steuerlich die gesamte Tätigkeit der Personengesellschaft als Gewerbebetrieb. Nach aktueller Rechtslage führten auch die Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen und der Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge im Einkommensteuerrecht zu einer gewerblichen Infektion. Zwar seien diese Tätigkeiten im Rahmen der erweiterten Grundbesitzkürzung nunmehr begünstigt, es verblieben dennoch negative ertragsteuerliche Folgen, zum Beispiel die Begründung von Betriebsvermögen mit der Folge der Bildung stiller Reserven und deren perspektivischer Aufdeckung. Aus diesem Grunde sollten die im Gewerbesteuerrecht bereits als unschädlich qualifizierten Tätigkeiten auch einkommensteuerrechtlich so gestellt werden, dass eine gewerbliche Infektion ausgeschlossen sei.

Aus unternehmerischer Sicht werde die Investitionsbereitschaft dadurch gebremst, dass Betriebsausgaben für energetische Modernisierungsmaßnahmen in einer Vielzahl von Fällen nicht als sofort abziehbarer Aufwand und somit zum Investitionszeitpunkt steuermindernd berücksichtigt werden können. Vielmehr seien solche Aufwendungen regelmäßig im Wege der Abschreibung über die Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes und folglich über einen Zeitraum von bis zu 50 Jahren gestreckt steuerlich geltend zu machen. In diesen Fällen wirke sich das Steuerrecht negativ auf die Wirtschaftlichkeitsberechnung von Unternehmen aus, die Liquidität leide. Folglich sinke die Attraktivität von energetischen Modernisierungsmaßnahmen, deren Wirtschaftlichkeit ohnehin nicht in allen Fällen außer Zweifel stehe. Die Maßnahmen der energetischen Modernisierung

müssten bei „anschaffungsnahen Herstellungskosten“ und „nachträglichen Herstellungskosten“ unberücksichtigt bleiben.⁴⁷

* * *

⁴⁷ ZIA Die Immobilienwirtschaft: Steuerliche Hemmnisse bei der Umsetzung von Klimaschutzmaßnahmen im Gebäudesektor abschaffen, Stand 11. August 2021, unter: https://zia-deutschland.de/wp-content/uploads/2021/05/zia-position-klimaschutz-steuerliche-hemmnisse-abschaffen_11-8-2021.pdf, abgerufen am 24. Februar 2022.