

Dr. Hans-Jochen Luhmann  
Wuppertal Institut  
jochen.luhmann@wupperinst.org

November 2005

**Nicht das Ende der Dienstfahrten, aber das Ende ihrer Privilegierung tut Not**

## **Nicht bei der Entfernungspauschale (allein), sondern bei der Wurzel des Problems, der Kultur der Firmenwagen, ist anzusetzen**

### **1. Abschaffung Pendlerpauschale versus Reorientierung der steuerlichen Privilegierung der Firmenwagenkultur**

In den gegenwärtig laufenden Gesprächen zur Haushaltssanierung einer Großen Koalition spielt die Abschaffung der Entfernungspauschale eine Rolle. Ihr Volumen wurde kürzlich vom Statistischen Bundesamt auf 4 Mrd. Euro/a geschätzt.<sup>1</sup> Die Entfernungspauschale ist ein spezielles Element der steuerlichen Förderung insbesondere von PKW zu Erwerbszwecken. Ihre (isolierte) Abschaffung beträfe Arbeitnehmer, insbesondere Fernpendler, in besonderem Maße. Hier wird ein Vorschlag gemacht, der die soziale Einseitigkeit der erwogenen Abschaffung der Pendlerpauschale auszugleichen in der Lage ist. Dazu wird bei der Wurzel, dem System der steuerlichen Privilegierung von Fahrzeugen zu Erwerbszwecken, angesetzt und eine Synergie mit Lösungsansätzen zum Klimaproblem genutzt. Es wird, zur schrittweisen Einführung, vorgeschlagen, die steuerliche Anerkennung der betrieblichen Notwendigkeit von Aufwendungen in § 4 Abs. 5 EStG so zu beschränken, als ob mit PKW gefahren wurde, die 3,5 Liter-Autos sind. Der steuerliche Ertrag dieser Maßnahme, die sinngemäß auf die Gestaltung der Pendlerpauschale zu übertragen ist, wird auf etwa denselben Wert, auf 4 Mrd. Euro/a, geschätzt.<sup>2</sup>

### **2. Hintergrund: Problemsektor Straßenverkehr**

Der Straßenverkehr ist ein Problemsektor. Die übrigen Wirtschaftssektoren leisten bereits Beiträge zur Erreichung klimapolitischer Ziele wie auch zur Sicherung der Treibstoffversorgung („weg vom Öl“), der Straßenverkehr aber führt dazu, dass das von den anderen mühsam Erreichte wieder aufgezehrt wird.

---

<sup>1</sup> Pressemeldung des Statistischen Bundesamtes vom 4.10.2005; der Wert von 4,0 Mrd. Euro/a bezieht sich auf das Jahr 2005.

<sup>2</sup> 4 Mrd. Euro/a sind u.E. eine Mindestschätzung. Basis ist die Schätzung des Statistischen Bundesamtes, relativ dazu wurden die folgenden Elemente zusätzlich in Betracht gezogen: (1) Fahrleistung von Pendlern und gewerblichen Nutzern sind etwa gleich. (2) Kosten und Energieverbrauch von Firmenwagen sind deutlich höher als die von Pendlern. (3) Die in der Entfernungspauschale geltend zu machenden Kosten liegen deutlich unter den tatsächlichen Kosten für Pendler.

Der Verkehr dient dem Transport von Gütern und Menschen im Raum, es handelt sich dabei um reinen Kraftbedarf. Aus Gründen der Thermodynamik, d.h. aus physikalischen Gründen, ist das technische Energieeffizienzpotenzial in der Mobilität – einem Sektor mit hohem Energiebedarf – nur sehr viel schwerer zu realisieren als z.B. im Gebäudebereich. Im Wettlauf zwischen steigendem ‚Bedarf‘ und den Anstrengungen zur Erhöhung der Energieeffizienz ist beim Straßenverkehr die Energieeffizienz bislang noch regelmäßig Verlierer. Man könnte ob dieser Tendenz resignieren, denn die technische Effizienzrevolution war es, die es bislang regelmäßig ermöglicht hat, Umweltprobleme, die mit dem industriellen Produktions- und Konsumstil verbunden sind, zu bändigen, ohne Komfortabstriche oder Abstriche am herrschenden Wirtschafts- und Konsumstil durchzusetzen.

Doch zur Resignation besteht kein Anlass. Ein näherer Blick auf den ‚Bedarf‘, den zumindest PKW in einem Industriestaat wie Deutschland heute zu erfüllen haben, erweist, dass beim *Personenverkehr* auf den Straßen es sowohl die Kilometerleistung ist, deren Anwachsen Sorge macht, als auch die stetige ‚Aufrüstung‘ der PKW in Motorenstärke, Gewicht und Ausstattung, die jede technische Effizienzverbesserung immer wieder aufzehrt und die Anstrengungen einer großen Schar von Kfz-Ingenieuren regelmäßig zunichte macht. Die Konsequenz dieser Beobachtung: Ein Beitrag des PKW-Sektors zu den Energiespar- und Klimaschutzzielen ist sehr wohl erreichbar, aber nur, wenn der Konsumgegenstand Auto selbst zum Gegenstand der Gestaltung gemacht wird. Die immer höhere Aufrüstung der PKW ist Ergebnis eines irregeleiteten Wettbewerbs um Statussymbole, Erfolge sind nur dann zu erwarten, wenn der durchbrochen bzw. die Irreleitung korrigiert wird. Das wiederum würde einen Innovationsschub begünstigen wenn nicht gar hervorlocken.

### **3. Problem-Mechanismus „Vorbildwirkung und Nachahmung der Firmenwagenkultur“**

Konsummuster werden bekanntlich durch Vorbilder geprägt, meist von jenen aus den oberen Schichten. Es ist das allzumenschliche Aufstiegsstreben, welches dazu führt, dass mit der Zeit und mit wachsendem Einkommen untere Klassen in die Konsummuster oberer Klassen hineinwachsen. Auf PKW bezogen: Heute verfügt beinahe jeder über seine eigene „Kutsche“, nicht nur die „Herrschaften“. Accessoires des Verbrauchsverhaltens „im Dienst“, also dort, wo es noch ein klares „oben“ und „unten“ gibt, haben deshalb die Funktion der Status-Unterscheidung übernommen, die den Insignien des Adels in früheren Zeiten vergleichbar ist.

Innerhalb des betrieblichen Raumes sind Firmenwagen ein zentrales Element demonstrativen Konsums. Mit ihnen können Statusunterschiede deutlich – und zudem kostengünstig, da ja steuerfrei – markiert werden. Die Firmenwagen-Flotten, die in Deutschland nur etwa 20 Prozent der PKW-Fahrleistung, jedoch etwa die

Hälfte des Neuwagen-Absatzes ausmachen, werden oft nicht sehr lange im betrieblichen Bestand gehalten, sie landen vielmehr nach kurzen Umschlagzeiten auf dem Gebrauchtwagenmarkt.<sup>3</sup> Das hat zur Folge, dass die Zusammensetzung der Fahrzeugarten, die den Gesamtflottenbestand in der Bevölkerung prägen, weitgehend von der auf Status bedachten Firmenwagenkultur bestimmt wird.<sup>4</sup>

Dieser Mechanismus ist allzu menschlich und also auch nicht aufzuheben – und prinzipiell ist an ihm auch nichts auszusetzen. Zum Problem ist er lediglich dadurch geworden, dass die Oberen Insignien des ‚mehr‘ nach alter Jäger-Tradition noch im Sinne von ‚stärker‘, ‚breiter‘, ‚voluminöser‘, also im Sinne von ‚fetter‘ interpretieren. Funktional unter den heutigen Bedingungen ist es aber nur noch, wenn sie ‚mehr‘ als ‚technologisch spitze‘ und deshalb als niedrig-verbrauchend interpretieren. Ein Wandel zu einem angemessenen Verständnis von Firmenwagenkultur kann mit demselben Mittel herbeigeführt werden, mit dem die herrschende Kultur stabilisiert wird, d.i. mit Hilfe des Einkommensteuerrechts.<sup>5</sup> Die Wurzel dieser Kultur liegt nicht bei der Entfernungspauschale und ebenfalls nicht bei der Dienstwagenpauschalregelung – dies beides sind lediglich spezielle Ausgestaltungen des zugrunde liegenden Prinzips.

#### **4. Das ökologisch bislang kontraproduktive Instrument: Die steuerliche Privilegierung der Firmenwagen-Kultur**

Die betriebliche Nutzung von PKW wird, so die generelle Regelung im Ertragsteuerrecht, zu vollen Kosten als zu Erwerbszwecken benötigter Aufwand gewertet. Für die Ermittlung unternehmerischer Einkünfte gilt im Prinzip die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz, im Steuerrecht insbesondere die Definition der Anschaffungskosten in § 255 Abs. 1 HGB, und das bedeutet, dass eine Prüfung, ob ein von einem Unternehmen getätigter Aufwand für die von ihm verfolgten Erwerbszwecke wirklich *notwendig* war, von der Finanzverwaltung in der Regel nicht vorgenommen wird. Die Zweckmäßigkeit getätigter Aufwendungen wird unterstellt, und das scheint angemessen, weil im Regelfall zu erwarten ist, dass Unternehmen aus Wirtschaftlichkeitserwägungen heraus keinen wirtschaftlich ungerechtfertigten Aufwand tätigen. Aber keine Regel im Steuerrecht ohne Ausnahme, und die betrifft

---

<sup>3</sup> Auch die Kürze dieser Umschlagzeiten ist im übrigen Resultat der Privilegierung durch ertragsteuerliche Regelungen.

<sup>4</sup> Dieser Kultur-Transfer-Mechanismus hängt nur wenig von jener speziellen steuerlichen Regelung ab, die zuletzt im Jahre 1996 entscheidend novelliert wurde und mit der private Nutzungsanteile dienstlich angeschaffter PKW pauschaliert abgegolten werden (sog. Dienstwagenregelung). Auch hierbei handelt es sich um eine erneute Privilegierung der Firmenwagen-Kultur, die nachteilig in den Bereich der privaten Nutzung ausstrahlt. Dort wird dann ebenfalls mehr Treibstoff als nötig verbraucht, weil das Fahrzeug dienstwagengemäß ausgelegt ist.

<sup>5</sup> Ergänzende Ansätze mit Hilfe des Kfz-Steuerrechts sind dabei unbenommen, sie werden aufgrund der seitens der EU geplanten „Council Directive on Passenger Car related Taxes“ (COM(2005) 261 final vom 7.7.2005) eh auf die politische Tagesordnung in Deutschland kommen.

bezeichnenderweise exakt jene Grenzlinie, um die es hier geht, nämlich Aufwendungen zu Zwecken der Repräsentation. Festgehalten sind sie in der Auflistung in § 4 Abs. 5 EStG. Dort findet sich beispielsweise, dass Aufwendungen für Unterbringung und Bewirtung von Geschäftsfreunden in Jagdhäusern und auf (Segel- und Motor-) Yachten nicht mehr als betrieblicher Aufwand im ertragsteuerlichen Sinne geltend gemacht werden können (Zi. 3 und 4 ebd.) – das ist in den 1970er Jahren eingefügt worden. Auch wurde die steuerliche Absetzbarkeit von Strafzahlungen aufgrund von Verkehrsverstößen bei dienstlichen Fahrten mit dem Argument eingeschränkt, dass Verkehrsverstöße zur Verfolgung betrieblicher Zwecke nicht erforderlich seien.

## **5. Ein konkreter Lösungsvorschlag an der Wurzel: Im Einkommensteuerrecht**

Es ist im Sinne dieser Gesetzgebungstendenz der letzten Jahrzehnte, wenn hier vorgeschlagen wird, den ertragsteuerlich anzuerkennenden Energieaufwand von PKW und deren Nutzung für betriebliche Zwecke ebenfalls zu begrenzen, und zwar gemäß dem eben erwähnten Prinzip, dem Ausschluss von Aufwendungen, die überzogenen Repräsentationszwecken dienen bzw. einem irregeleiteten, weil nicht zukunftsfähigen, Verständnis von ‚Repräsentation‘ folgen. Indem in § 4 Abs. 5 eine entsprechende Ziffer eingerückt wird, könnte das Prinzip eingeschränkt werden, einen in welcher Höhe auch immer getätigten Aufwand für PKW und deren Nutzung bedingungslos anzuerkennen. Der Text der Ziffer könnte etwa lauten: ... Nicht möglich seien „Absetzungen für Anschaffungskosten sowie Aufwendungen für den Betrieb betrieblich genutzter PKW, die über die Beträge hinausgehen, die für die Nutzung eines 100 g CO<sub>2</sub>e/km (≈ 3,5 L/100 km)-PKW im Sinne der EU-Messverfahrens-Norm 93/116 EG angefallen wären“.

Man wird sich schnell darüber einig sein, dass die Orientierung an üblichen Indikatoren eines hohen Status bei der Auswahl und Anschaffung von Neuwagen im betrieblichen Bereich dazu führt, dass das zu betrieblichen Zwecken notwendige Niveau von Größe und Ausstattung eines Firmenwagens und damit seines Treibstoffverbrauchs und seiner Treibhausgasemissionen heute regelmäßig überschritten wird. Wo genau die Grenze, also das Niveau des Notwendigen liegt, darüber kann man sicher streiten.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Das Streitpotenzial lässt sich dadurch mindern, dass in einem ersten Schritt Ordnung in das heutige Wirrwarr unterschiedlicher Definitionen der Unterscheidung von PKW und (Klein-)LKW gebracht wird, indem man die Maßgeblichkeit entweder des Kfz-Steuerrechts oder des Kfz-Zulassungsrechts festschreibt und auf dieser Basis den Begriff des ‚PKW‘ differenziert. PKW, die zur gewerblichen Personenbeförderung oder in Ko-Funktion als mobiles Warenlager genutzt werden, sollten von der oben erläuterten pauschalierenden Beschränkung ausgenommen werden, für sie sollte je eine gesonderte Pauschalierung gelten.

Will man eine Grenze ziehen, so hat diese klima- und energiepolitisch zugleich motiviert zu sein: Dieses Kriterium ist erfüllt, wenn man das Maß des betrieblich notwendigen Aufwands dem Treibstoffverbrauch bzw. der Treibhausgasemission eines PKW gleichsetzt, der in der EU als Zielwert für einen durchschnittlichen Neuwagen angestrebt wird. Dieses Zielniveau ist gegenwärtig auf EU-Ebene nur für das Jahr 2010 spezifiziert, es liegt noch bei lediglich 120 g CO<sub>2</sub>e/km (120 Gramm Kohlendioxid-Äquivalent pro Kilometer) im Sinne der EU-Messverfahrens-Norm 93/116 EG – das entspricht einem PKW, der soviel emittiert, wie einem Verbrauch in Höhe von 5 L /100 km äquivalent ist. Dieser Wert steht in Brüssel zur Dynamisierung an. Der Sachverständigenrat für Umweltfragen (SRU) hat in seinem jüngsten Gutachten einen Durchschnittswert von 100 g CO<sub>2</sub>e/km im Sinne der EU-Messverfahrens-Norm 93/116 EG vorgeschlagen für 2012 – das entspricht einem 3,5 l-PKW.

Die Rejustierung des Repräsentationselements, d.h. die Ermittlung allein des *betrieblich notwendigen* Aufwands pro PKW in der Steuerbilanz eines Unternehmens, geschieht nach unserem Vorschlag gemäß folgendem Berechnungsverfahren. Man bilde die Summe von drei Elementen: (1) Die pro Jahr gefahrenen Kilometer werden festgestellt, sie werden mit dem Faktor 0,035 multipliziert, und das Ergebnis, der „betrieblich notwendige“ Kraftstoffverbrauch also, wird mit dem Durchschnittspreis des jeweils eingesetzten Kraftstoffs pro Periode (Jahr bzw. Quartal) multipliziert. (2) Die weiteren Aufwendungen für die PKW-bezogenen Verbrauchsgüter, für Wartung und Reparaturen, werden wie bisher nach tatsächlichem Aufwand berücksichtigt. (3) Die Abnutzung („Abschreibung“) wird nicht auf Basis tatsächlicher Aufwendungen für die Anschaffung des PKW akzeptiert, sondern nach dem Vorbild der Dienstwagenregelung pauschaliert, und zwar nach Maßgabe eines durchschnittlichen Indexes der Anschaffungskosten von marktüblichen 100 g CO<sub>2</sub>e/km-PKW, welchen das Statistische Bundesamt (Destatis) zu erheben hat.

Ein Problem, welches einer Regelung für eine Übergangszeit bedarf, liegt darin begründet, dass die Definition von ‚Dreieinhalb-Liter-PKW‘ gemäß der EU-Messverfahrens-Norm 93/116 EG in dem Sinne irreführend ist, dass diese Norm den Sachverhalt nur unvollständig erfasst. Die Differenz gegenüber den Daten im SRU-Zieljahr 2012 ist nicht unbedeutend, sie entspricht etwa 2,5 L /100 km. Der nominelle Dreieinhalb-Liter-PKW gemäß der EU-Norm ist dann in Wirklichkeit etwa ein Sechsliter-PKW – im Sinne der Klimalast seiner Emissionen. Zwar ist die EU-Kommission dabei, den Umfang der Norm zu erweitern, so dass künftig auch die Emissionen durch den Betrieb von Klimaanlage und Sonderheizungen erfasst werden können. Solange dies aber nicht in Kraft ist, ist steuerrechtlich eine korrigierende Pauschalregelung vorzuziehen. Sie sollte sicherstellen, dass eine steuerliche

Privilegierung nicht dem scheinbaren sondern allein dem wirklichen 100 g CO<sub>2</sub>e/km-PKW gilt. Dies kann solange gelten, bis für PKW eine realitätsnahe Verbrauchs- bzw. THG-Emissionsnorm entwickelt und EU-weit in Kraft gesetzt wurde.

Dass eine solche Regelung schrittweise einzuführen ist, versteht sich von selbst – sie zielt ja auch auf technologische Entwicklungen, für die sie die geeigneten Anreize setzt. In jenen Bereichen, die nicht zur Feststellung ihres steuerpflichtigen Einkommens qua Bilanzierung verpflichtet sind, also für nicht-bilanzierende Unternehmer und Freiberufler,<sup>7</sup> wird die beschriebene Form der Ermittlung der steuerlichen Werte für die Nutzung von PKW zu Erwerbszwecken sinngemäß angewandt.

Auch im Privatbereich sollte dann die lediglich in Deutschland, wenn auch schon seit dem Jahre 1934, existierende Spezialregelung der Privilegierung des sog. ‚Pendelns‘ (*commuting*) über die sogenannte Entfernungspauschale (nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG) entsprechend modifiziert werden, sofern sie nicht ohnehin abgeschafft wird.

---

<sup>7</sup> Die dürfen heute immerhin PKW, die nur zwischen 10 und 50 Prozent betrieblich genutzt werden, in das (sogenannte gewillkürte) Betriebsvermögen einlegen. Das Extreme dieser Begünstigung wird daran deutlich, dass im Verwaltungsrecht die ‚überwiegend‘-regelung üblich ist (Zuordnung zu einer Kategorie, die zu mehr als 50 Prozent der Fälle zutrifft), im Steuerrecht aber bekanntlich häufig die bloße Möglichkeit des ‚dual use‘, d.h. privater Nutzung, zum Ausschluss führt.