



Dienstwagen auf Abwegen

Warum die aktuellen steuerlichen Regelungen einen sozial gerechten Klimaschutz im Pkw-Verkehr ausbremsen



Impressum

Dienstwagen auf Abwegen

Warum die aktuellen steuerlichen Regelungen einen sozial gerechten Klimaschutz im Pkw-Verkehr ausbremsen

HERAUSGEBER

Agora Verkehrswende

Anna-Louisa-Karsch-Str. 2 | 10178 Berlin
T +49 (0)30 700 14 35-000
F +49 (0)30 700 14 35-129
www.agora-verkehrswende.de
info@agora-verkehrswende.de

DURCHFÜHRUNG

Benjamin Fischer

Projektleiter Verkehrsökonomie,
Agora Verkehrswende
benjamin.fischer@agora-verkehrswende.de

Luis Karcher

Projektmanager Unternehmensmobilität,
Agora Verkehrswende
Luis.karcher@agora-verkehrswende.de

Konstantin Kreye

Wissenschaftlicher Assistent Ressourcen & Mobilität,
Öko-Institut
k.kreye@oeko.de

Florian Hacker

Stv. Bereichsleiter Ressourcen & Mobilität,
Öko-Institut
f.hacker@oeko.de

Layout: Juliane Franz, Agora Verkehrswende

Titelbild: iStock.com/supergenijalac

Version: 2.0

Veröffentlichung: Oktober 2021

67-2021-DE

DANKSAGUNG

Im Rahmen des Projekts wurde im Mai 2021 ein Workshop mit Vertreter:innen des Projekts Wege zur elektrischen und nachhaltigen Unternehmensmobilität durchgeführt. Wir möchten uns auch an dieser Stelle nochmals herzlich bei allen für ihre Teilnahme sowie die fachliche Expertise und die konstruktiven Diskussionen bedanken. Die Schlussfolgerungen und Ergebnisse dieser Veröffentlichung spiegeln jedoch nicht notwendigerweise die Meinungen der einzelnen Teilnehmer:innen wider. Die Verantwortung für die Ergebnisse liegt ausschließlich bei den Autoren.

Für die wertvolle Unterstützung bei der Erstellung dieser Publikation bedanken wir uns ganz besonders bei Eva Gerhards sowie unseren Kolleginnen und Kollegen Ruth Blanck, Carl-Friedrich Elmer, Lukas Minnich, Philipp Prein, Jonathan Schreiber und Manuela Weber.

Gefördert durch:



aufgrund eines Beschlusses
des Deutschen Bundestages



Das dieser Analyse zugrunde liegende Vorhaben wurde mit Mitteln des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und nukleare Sicherheit unter dem Förderkennzeichen 16EM4008-3 gefördert. Die Verantwortung für den Inhalt dieser Veröffentlichung liegt bei den Autoren.

Bitte zitieren als:

Agora Verkehrswende und Öko-Institut (2021): Dienstwagen auf Abwegen. Warum die aktuellen steuerlichen Regelungen einen sozial gerechten Klimaschutz im Pkw-Verkehr ausbremsen.

Ergebnisse auf einen Blick

- 1 Gewerbliche Neuzulassungen prägen den Pkw-Bestand in Deutschland.** Zwei von drei neuen Pkw werden in Deutschland auf gewerbliche Halter zugelassen. Diese Neuzulassungen prägen den Pkw-Bestand über viele Jahre und sind daher für die notwendige Flottentransformation zur Minderung von klimaschädlichen Treibhausgasen im Verkehrssektor von hoher Bedeutung. Knapp die Hälfte der gewerblichen Pkw-Neuzulassungen entfallen auf den Relevanten Flottenmarkt. Häufig nutzen Selbstständige und Beschäftigte diese Pkw als sogenannte Dienstwagen auch privat.
- 2 Die steuerlichen Regelungen machen die Anschaffung und Nutzung emissionsintensiver Dienstwagen finanziell attraktiv.** Die geltende Besteuerung von privat genutzten Dienstwagen bringt eine erhebliche finanzielle Erleichterung für Arbeitgeber und Arbeitnehmer:innen mit sich, die auch die Anschaffung großer, leistungsstarker und damit tendenziell emissionsintensiver Fahrzeuge begünstigt. Zudem setzt die Besteuerung aus Sicht der Dienstwagennutzer:innen keine oder nur schwache finanzielle Anreize für die Begrenzung der privaten Fahrleistung und für eine verbrauchsarme Fahrweise. Der gemeinsame finanzielle Vorteil einer Dienstwagenüberlassung als Gehaltsbestandteil, der für Arbeitgeber und Arbeitnehmer:in anfällt, dürfte sich in vielen Fällen auf über 1.000 Euro pro Jahr belaufen. Ursächlich hierfür sind auf Arbeitgeberseite die steuerlichen Regelungen zur Absetzbarkeit der Fahrzeugkosten und zum Vorsteuerabzug, sowie auf Seite der Arbeitnehmer:innen die geringe einkommensteuerliche Bemessung des Nutzungswerts aus der privaten Nutzung eines Dienstwagens.
- 3 Die zusätzlichen Steuererleichterungen für Dienstwagen mit batterieelektrischem Antrieb sind mit hohen fiskalischen Kosten verbunden.** Für batterieelektrische Dienstwagen werden bis 2030 erhebliche zusätzliche Steuervorteile gewährt. Damit werden zwar Anreize zur Anschaffung von Null- und Niedrigemissionsfahrzeugen gesetzt, allerdings auf Kosten von zusätzlichen Steuermindereinnahmen, perspektivisch in Milliardenhöhe. Zudem profitieren auch Plug-in-Hybrid-Fahrzeuge, die nur in geringem Umfang elektrisch genutzt werden.
- 4 Die finanziellen Vorteile aus der Nutzung von Dienstwagen sind ein Privileg für einkommensstarke Haushalte.** Die Inanspruchnahme des Dienstwagenprivilegs ist innerhalb der Bevölkerung sehr ungleich verteilt. Profitieren können insbesondere finanziell bessergestellte Personengruppen, während Geringverdienenden selten ein Dienstwagen zur Verfügung steht. Die Steuervergünstigung hat so einen eindeutig regressiven Charakter: Haushalte mit hohem Nettoeinkommen profitieren sowohl absolut als auch in Relation zu ihrem Einkommen deutlich stärker als Haushalte mit niedrigem Einkommen vom Dienstwagenprivileg.
- 5 Eine am Klimaschutz ausgerichtete Reform der Dienstwagenbesteuerung sollte insbesondere Vorteile für Dienstwagen mit Verbrennungsmotor beenden.** Eine ökologische Reform der Dienstwagenbesteuerung sollte dazu führen, dass für (Verbrenner-)Dienstwagen keine finanziellen Vorteile mehr gegenüber der Nutzung eines privaten Pkw bestehen und somit Steuerneutralität gewahrt wird. Der Umfang der privaten Dienstwagennutzung sollte bei der Besteuerung des Nutzungswerts zudem stärker Berücksichtigung finden. Hieraus ergeben sich ökologische Lenkungseffekte. Vorübergehende Subventionen für elektrisch genutzte Dienstwagen sollten in ihrer Höhe begrenzt werden, um unausgewogene Verteilungswirkungen gegenüber jenen, die keinen Dienstwagen nutzen können, zu vermeiden.

Inhalt

Ergebnisse auf einen Blick	3
1 Warum Dienstwagen für den Klimaschutz relevant sind	5
1.1 Private und gewerbliche Pkw-Anschaffungen im Vergleich	5
1.2 Privat genutzte Firmenwagen („Dienstwagen“) im Rampenlicht	6
2 Wie Dienstwagen steuerlich bevorteilt werden	9
2.1 Aktuelle steuerliche Behandlung von Dienstwagen	9
2.2 Anreizsituation für Arbeitgeber und Arbeitnehmer:in	12
2.3 Regelungen für Elektrofahrzeuge	13
2.4 Beispielkonstellationen	14
3 Warum die Dienstwagenbesteuerung ökologisch und sozial problematisch ist	19
3.1 Wer sind die Dienstwagennutzer:innen?	19
3.2 Umweltrelevante Merkmale der Dienstwagen und ihrer Nutzung	21
3.3 Soziale Verteilungswirkung der Dienstwagenbegünstigung	21
3.4 Wirkung auf die öffentlichen Finanzen	23
4 Fazit und Handlungsoptionen	25
4.1 Internationale Beispiele für emissionsensitive Lösungen	25
4.2 Reformoptionen auf Arbeitgeberseite	26
4.3 Reformoptionen auf Seite der Arbeitnehmer:innen	27
5 Quellen- und Literaturverzeichnis	29
6 Anhang	32

1 Warum Dienstwagen für den Klimaschutz relevant sind

1.1 Private und gewerbliche Pkw-Anschaffungen im Vergleich

Die gewerblichen Anschaffungen neuer Pkw können einen wichtigen Beitrag dazu leisten, den Anteil emissionsarmer und rein batterieelektrischer Fahrzeuge im Pkw-Bestand schnell zu erhöhen, denn sie haben einen hohen Anteil an den Neuzulassungen, werden häufig nur wenige Jahre gehalten und gehen danach in den Gebrauchtwagenmarkt über. Dieses Potenzial wird bisher nur unzureichend ausgeschöpft.

Das novellierte deutsche Klimaschutzgesetz sieht für den Verkehrssektor bis 2030 eine Minderung der Treibhausgasemissionen (THG) um etwa 48 Prozent gegenüber dem Basisjahr 1990 vor. Um das **Klimaschutzziel** zu erreichen, gilt es, den Pkw-Bestand zügig zu elektrifizieren: Bis zum Ende des Jahrzehnts sind deutlich mehr als 14 Millionen batterieelektrische Pkw (BEV) und Plug-in-Hybrid-Pkw (PHEV) im inländischen Fahrzeugbestand notwendig.¹ Im Juli 2021 lag die Anzahl bei rund 900.000, was die Dimension der erforderlichen Flottentransformation verdeutlicht.² Ein Blick auf die Verteilung der Bestands-Pkw auf private und gewerbliche Halter lässt zunächst vermuten, dass diese Herausforderung insbesondere im Bereich der privaten Anschaffungsentscheidung besteht, denn circa neun von zehn Pkw werden privat gehalten.³ Die aktuellen Zulassungszahlen nach Haltergruppen zeigen jedoch, dass die für die THG-Reduktion notwendige **Elektrifizierung des Pkw-Bestands** mehrheitlich nicht über private Haushalte erfolgen wird, sondern über **gewerbliche Käufer**.

Neue Pkw werden eher selten von privaten Haushalten gekauft und erstzugelassen. Stattdessen erfolgen **private Anschaffungen von Pkw** in der Regel auf dem **Gebrauchtwagenmarkt**. So entfielen in den vergangenen Jahren bei Privatpersonen rund sechs von sieben Zulassungen auf einen gebrauchten Pkw. Dagegen entfällt mit rund zwei Dritteln ein Großteil der Neuzulassungen auf

gewerbliche **Halter**.⁴ Diese Pkw landen typischerweise nach wenigen Jahren auf dem Gebrauchtwagenmarkt, in vielen Fällen als Leasingrückläufer. Das führt dazu, dass für Privatpersonen die Möglichkeit des Umstiegs auf Pkw mit niedrigen oder keinen direkten CO₂-Emissionen stark davon abhängt, welche Modelle einige Jahre vorher, insbesondere über die gewerblichen Zulassungen, in den Markt gekommen sind.

So hat der über Jahre hinweg niedrige und nur verhalten steigende Anteil von E-Pkw an den Neuzulassungen heute zur Folge, dass der **Anteil elektrischer Fahrzeuge** an den **Halterwechseln bei Gebrauchtwagen** („Besitzumschreibungen“) gerade **gut ein Prozent** beträgt (siehe Abbildung 1).⁵ Der Anteil der Pkw mit einem batteriebetriebenen Elektromotor (BEV) an den gewerblichen Neuzulassungen ist zuletzt zwar deutlich gestiegen (1. Halbjahr 2021: 8,1 Prozent). Er bleibt aber gleichzeitig hinter dem BEV-Anteil bei privaten Neuzulassungen (16,0 Prozent) zurück. Bei Plug-in-Hybrid-Pkw (PHEV) zeigt sich derweil ein ausgeglichenes Bild: In beiden Haltergruppen entfielen in den ersten sechs Monaten dieses Jahres knapp 12 Prozent der Neuzulassungen auf diese Fahrzeuge, Tendenz steigend.⁶ Der im Vergleich zu privaten unter gewerblichen Neuzulassungen insgesamt geringere Verbreitungsgrad von Pkw mit Elektromotor ist im europäischen Vergleich untypisch, hier hat Deutschland eine Sonderrolle inne.⁷

1 Vgl. Prognos; Öko-Institut; Wuppertal-Institut (2021).

2 Vgl. KBA (2021a).

3 Vgl. KBA (2021b).

4 Eigene Berechnungen auf Basis von KBA (2021c) und KBA (2021d). Beispielsweise erfolgten im Jahr 2019 Neuzulassungen von gut 1,2 Millionen Pkw und gut 6,8 Millionen Besitzumschreibungen auf private Halter. Bei Besitzumschreibungen handelt es sich um Halterwechsel zugelassener Fahrzeuge.

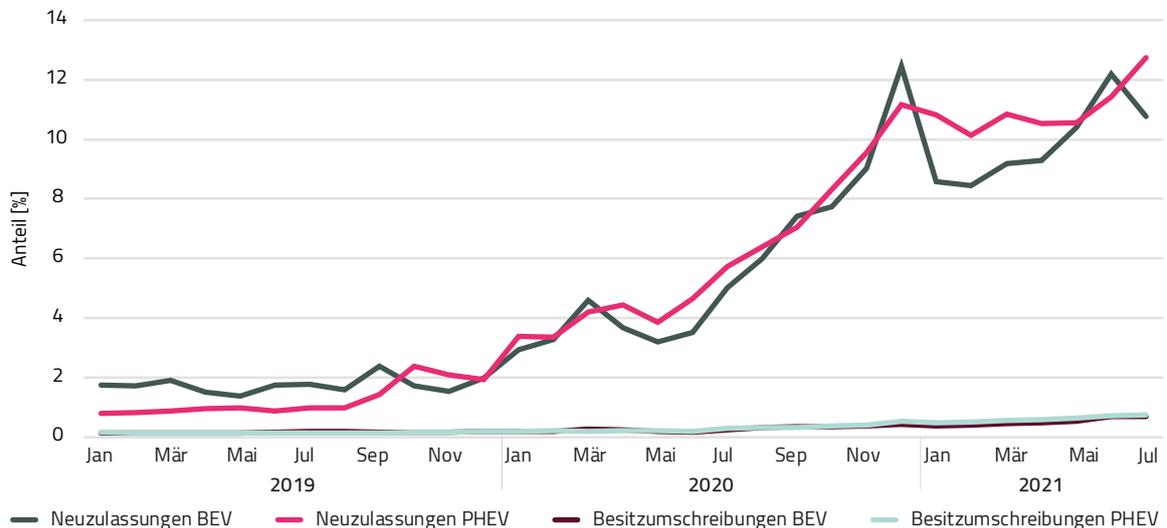
5 Auch Importwagen haben Einfluss auf die Zusammensetzung des inländischen Gebrauchtwagenmarktes. Gemäß der Außenhandelsstatistik des Statistischen Bundesamts wurden im Jahr 2020 circa 200.000 gebrauchte Pkw importiert, wovon ebenfalls gerade ein Prozent BEV oder PHEV waren, vgl. Destatis (2021).

6 Vgl. KBA (2021e).

7 Vgl. T&E (2021).

Anteile von BEV und PHEV an den Besitzumschreibungen und den Neuzulassungen von Pkw

Abbildung 1



Quelle: Agora Verkehrswende und Öko-Institut (2021), eigene Darstellung auf Basis von KBA (2021f) und KBA (2021g)

Ein Blick auf die Verteilung der Neuzulassungen nach Fahrzeugsegmenten liefert eine Erklärung für die **zögerliche Entwicklung bei gewerblich zugelassenen BEVs** (siehe Abbildung 2). Während die unter gewerblichen Haltern relativ stark nachgefragten Pkw-Modelle der Mittelklasse, der oberen Mittelklasse, der Geländewagen und der Oberklasse meist als Plug-in-Hybrid-Variante zur Verfügung stehen, werden entsprechende BEV-Modelle von den Herstellern (noch) kaum angeboten.

Hinsichtlich des Anteils batterieelektrischer Fahrzeuge an den Neuzulassungen befindet sich Deutschland derzeit eher im europäischen Mittelfeld und bleibt weit hinter Vorreitern wie den Niederlanden zurück. Als Ergebnis der **Präferenz für eher große, PS-starke Fahrzeuge** der oberen Segmente und dem noch **geringen Elektrifizierungsgrad** sind im europäischen Vergleich die durchschnittlichen **Emissionen bei gewerblichen Fahrzeugzulassungen** in Deutschland mit 140 Gramm CO₂ je Kilometer **besonders hoch** (vgl. Frankreich 120 Gramm CO₂ je Kilometer, Niederlande: 98 Gramm CO₂ je Kilometer).⁸

8 Vgl. T&E (2021).

1.2 Privat genutzte Firmenwagen („Dienstwagen“) im Rampenlicht

Viele gewerblich zugelassene Pkw werden auch privat genutzt. Die steuerliche Bemessung des Werts der privaten Nutzung wird teilweise als Subvention eingestuft, die Dienstwagennutzer:innen gegenüber Personen ohne eigenen Dienstwagen privilegiert.

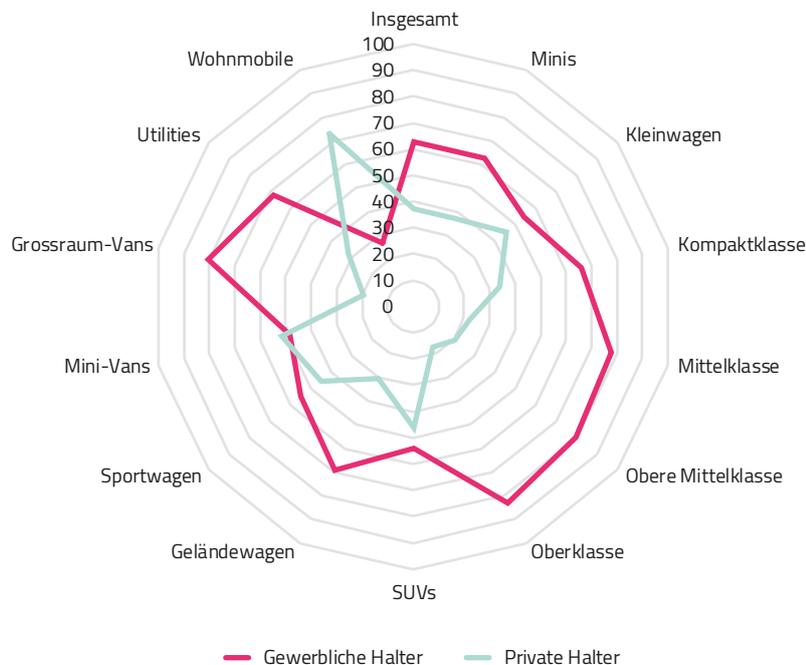
Die Bedeutung der gewerblichen Zulassungen für die Flottentransformation und damit die Erreichung der Emissionsminderungsziele im Verkehrssektor hat dazu geführt, dass deren Zusammensetzung unter besonderer Beobachtung steht. Von zentraler Bedeutung ist dabei der sogenannte **Relevante Flottenmarkt**, der die gewerblichen Zulassungen ohne die Zulassungen von Autohändlern und -herstellern sowie Autovermietungen umfasst.⁹ Auf solche Firmenwagen¹⁰ entfielen zuletzt

9 Der Relevante Flottenmarkt umfasst also ausschließlich Neuzulassungen von Fahrzeugen für betriebliche Zwecke. Fahrzeuge, die zum Zweck des Weiterverkaufs, der Vermietung oder aus taktischen Gründen zugelassen werden, sind dagegen kein Bestandteil.

10 „Firmenwagen“ verwenden wir im Folgenden als Oberbegriff für alle nicht privat zugelassenen Fahrzeuge.

Anteile der Pkw-Neuzulassungen 2020 nach Fahrzeugsegmenten, in Prozent

Abbildung 2



Quelle: Agora Verkehrswende und Öko-Institut (2021), eigene Darstellung auf Basis von KBA (2021f)

rund 45 Prozent der gewerblichen und 29 Prozent der gesamten Pkw-Neuzulassungen (vgl. Abbildung 3).

Sogenannte **Dienstwagen**, die wiederum eine Teilmenge des Relevanten Flottenmarkts darstellen, werden dabei besonders kontrovers diskutiert.¹¹ Denn die für diese geltenden steuerlichen Regelungen werden in ihrer aktuellen Ausgestaltung regelmäßig als klimapolitisch und sozial problematische Steuervergünstigung eingestuft.¹² Dienstwagen zeichnen sich gegenüber den sonstigen Fahrzeugen des Relevanten Flottenmarkts dadurch aus, dass sie nicht nur betrieblich, sondern auch privat genutzt

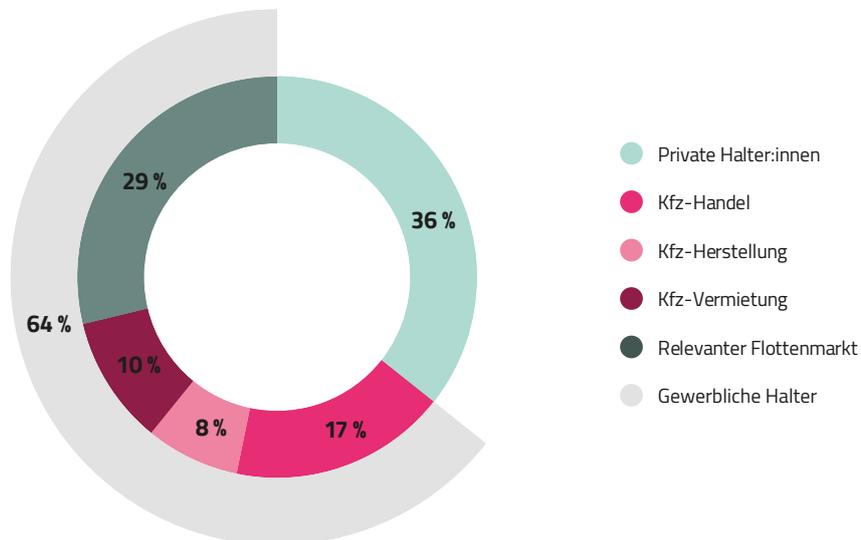
werden. Bei den Nutzer:innen handelt es sich sowohl um **Selbstständige**, die ihren Firmenwagen privat nutzen, als auch um **Beschäftigte**, denen ein **Firmenwagen zur privaten Nutzung** überlassen wird. Der Umfang der privaten Nutzung reicht dabei von wenigen, gelegentlichen Fahrten bis hin zu einer nahezu ausschließlich privaten Nutzung. Die Nutzergruppe umfasst damit sowohl den Angestellten eines Handwerksbetriebs, der ein Betriebsfahrzeug in begrenztem Maße auch für Privatfahrten verwenden darf, als auch die Führungskraft eines Unternehmens, die ihren Dienstwagen als Gehaltsbestandteil in erster Linie zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt bekommt. Im Falle einer Dienstwagen-Überlassung und Übernahme der Kraftstoffkosten für private Fahrten durch den Arbeitgeber verzichten Beschäftigte im Gegenzug typischerweise auf einen Teil ihres Gehalts. Verbreitet sind aber auch Modelle, in denen Beschäftigte zumindest einen Teil der Betriebskosten für die private Dienstwagennutzung tragen.

Als „Dienstwagen“ bezeichnen wir Fahrzeuge, die auch privat genutzt werden.

- 11 Auch in den übrigen Haltergruppen, insbesondere beim Fahrzeugbau, sind teilweise Dienstwagen enthalten.
- 12 Vgl. unter anderem UBA (2017), SVR Wirtschaft (2011, 2020). Die Bundesregierung selbst stuft die Dienstwagenbesteuerung in ihrem Subventionsbericht nicht als Steuervergünstigung ein. Lediglich die aktuell geltenden zusätzlichen Begünstigungen von Elektrofahrzeugen werden als solche eingestuft, vgl. BMF (2019).

Anteile der Pkw-Neuzulassungen nach Haltergruppen, Januar 2020 bis Juni 2021

Abbildung 3



Quelle: Agora Verkehrswende und Öko-Institut (2021), eigene Darstellung auf Basis von KBA (2021h)

Dienstwagen: Als Gehaltsbestandteil zur privaten Nutzung überlassene Firmenfahrzeuge und von Selbständigen privat genutzte Betriebsfahrzeuge.

Es gibt keine offiziellen Statistiken zur **Verbreitung und Nutzung** von Dienstwagen in Deutschland. Der Anteil der Dienstwagen an den Pkw-Neuzulassungen wird jedoch auf rund 20 Prozent geschätzt.¹³

Auf den folgenden Seiten zeigen wir, warum die **aktuelle Ausgestaltung der steuerlichen Regelungen** eine **ungerechtfertigte finanzielle Vergünstigung der Gehaltsform „Dienstwagen“** bewirkt, die auch mit fossilen Kraftstoffen betriebenen Fahrzeugen zugutekommt.¹⁴ Diese Begünstigung läuft den Emissionsminderungszielen im Verkehrssektor diametral entgegen, weil sie die Anreize zur Verkehrsverlagerung und -vermeidung und zum klimafreundlichen Antriebswechsel schwächt. Sie schränkt gleichzeitig den Spielraum in den öffentlichen Finanzen, beispielsweise für Klimaschutzinvestitionen,

aufgrund verminderter Steuereinnahmen unnötig ein. Anhand empirischer Auswertungen wird deutlich, dass von der geringen Besteuerung der privaten Dienstwagennutzung in erster Linie Personen am oberen Rand der Einkommensverteilung profitieren. Wir zeigen daher Ansatzpunkte für einfach umsetzbare Reformen der Dienstwagenbesteuerung auf, die die ungerechtfertigte Förderung beenden beziehungsweise abbauen und gleichzeitig den notwendigen Markthochlauf der Elektromobilität vorübergehend stützen.

13 Vgl. Öko-Institut (2020).

14 Hier nicht näher behandelt wird die Besteuerung eines (fast) ausschließlich gewerblich genutzten Firmenwagens.

2 Wie Dienstwagen steuerlich bevorteilt werden

2.1 Aktuelle steuerliche Behandlung von Dienstwagen

Die private Nutzung von Dienstwagen stellt einkommensteuerrechtlich einen geldwerten Vorteil dar und muss daher versteuert werden; ebenso werden Sozialabgaben fällig. Der geldwerte Vorteil für den Nutzenden kann pauschal anhand des Listenpreises des Dienstwagens bemessen werden. Auf betrieblicher Ebene ist es möglich, die gesamten Anschaffungs- und Betriebskosten des Fahrzeuges als Betriebsausgaben steuerlich geltend zu machen, sowie den Vorsteuerabzug in Anspruch zu nehmen. Die geltenden steuerlichen Regelungen bieten für beide Seiten finanzielle Vorteile gegenüber der Nutzung von Privatfahrzeugen.

Steuerliche Vergünstigungswirkungen für die private Nutzung von Dienstwagen sind im Steuergesetz nicht als solche benannt oder explizit vorgesehen (Ausnahme: temporäre, reduzierte Bemessungssätze für E-Pkw). Sie ergeben sich vielmehr als Konsequenz der Ausgestaltung einiger Pauschalierungsregelungen, die der Steuervereinfachung dienen sollen. Gerechtfertigt wird eine solche Pauschalierung damit, dass sich bei gemischter Nutzung eines Fahrzeuges dienstliche und private Nutzungsanteile

nur durch eine aufwendige Dokumentation der Fahrzeugnutzung exakt unterscheiden ließen. Eine solche (Einzelfall-)Unterscheidung wäre notwendig, um die private Nutzung von Dienstwagen in Einklang mit zentralen Steuergrundsätzen steuerlich bewerten zu können. Statt eine Dokumentation verpflichtend vorzuschreiben, erlaubt die Gesetzeslage eine vom privaten Nutzungsumfang unabhängige Bemessung des finanziellen Nutzungswerts.

Wie auf den folgenden Seiten gezeigt wird, ist jedoch weniger die Tatsache, sondern vielmehr die konkrete Ausgestaltung der Steuervereinfachung als **klima- und sozialpolitisch problematisch** einzustufen. Pauschalierungsregelungen stehen einer ökologischen und sozial ausgewogenen Dienstwagenbesteuerung grundsätzlich nicht im Wege, wenn sie nicht zu einer ungerechtfertigten Steuervergünstigung auf breiter Basis führen.

Neben der steuerlichen Bemessung des Nutzungswerts sind weitere gesetzliche Regelungen für die finanzielle Wirkung der privaten Dienstwagennutzung von Bedeutung. Tabelle 1 gibt einen Überblick der zentralen steuerlichen Regelungen für die Dienstwagenüberlassung an Angestellte, die nachfolgend erläutert werden.

Zentrale steuerliche Regelungen im Zusammenhang mit der Dienstwagenüberlassung an Angestellte

Tabelle 1

	Arbeitnehmer:in (AN)		Arbeitgeber (AG)			
Besteuerungsanlass	Wert der privaten Nutzung (geldwerter Vorteil) des Dienstwagens		Wert der Überlassung des Dienstwagens	Leistungsaustausch zwischen AG und AN	Anschaffungs- und Unterhaltskosten des Dienstwagens	
Steuer/Beitrag	Einkommensteuer und Sozialversicherungsbeiträge		Sozialversicherungsbeiträge	Umsatzsteuer	Vorsteuerabzug	Ertragssteuern (Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbesteuer)
Bemessung	a) Pauschalierung: Prozentsatz des Bruttolistenpreises, in Abhängigkeit von Pendeldistanz und Antriebsart	b) Individuelle Wertermittlung mit Fahrtenbuch: Anteil an Gesamtkosten gemäß privatem Nutzungsanteil	Pauschalierung oder Fahrtenbuch (entsprechend der Bemessungsmethode beim AN)	Pauschalierung oder Fahrtenbuch (entsprechend der Bemessungsmethode beim AN)	Abzug anfallender Vorsteuerbeträge in voller Höhe	Einstellung der Fahrzeugkosten als Betriebsausgaben in voller Höhe

Quelle: Agora Verkehrswende und Öko-Institut (2021)

2.1.1 Besteuerung des geldwerten Vorteils „private Dienstwagennutzung“

Bei der **Dienstwagenbesteuerung** handelt es sich nicht, wie der Name vermuten lassen könnte, um eine eigene Steuerform. Vielmehr fasst der Begriff mehrere Regelungen im Zusammenhang mit der Besteuerung privat genutzter Firmenwagen zusammen. Im Kern geht es dabei um Vorschriften innerhalb des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die Notwendigkeit dieser Regelungen ergibt sich daraus, dass der finanzielle Wert einer privaten Nutzung von Firmenwagen zunächst steuerlich erfasst werden muss, ehe dieser besteuert werden kann.

Zwei Anwendungsfälle sind zu unterscheiden. Einerseits die private Nutzung eines Firmenwagens durch Selbstständige und Gewerbetreibende selbst. Diese wird steuerrechtlich als eine Entnahme aus Betriebsvermögen eingestuft, die den Gewinn und damit die Bemessungsgrundlage der Besteuerung erhöht. Demgegenüber steht der Fall der **Überlassung eines Firmenwagens** eines Unternehmens **an einen Beschäftigten zu dessen privater Nutzung**. Hierbei entsteht auf der Seite des Beschäftigten ein sogenannter geldwerter Vorteil, der als Einkommen im Sinne des EStG gewertet wird und entsprechend zu versteuern ist.

Geldwerter Vorteil: Güter, die in Geld- oder Geldeswert bestehen, zum Beispiel die verbilligte oder unentgeltliche Überlassung von Waren durch den Arbeitgeber an Arbeitnehmer:innen.¹⁵

In beiden Fällen implizieren die aktuell geltenden Regelungen eine **Abweichung vom Prinzip der steuerlichen Neutralität** zwischen der privaten Nutzung eines Dienstwagens und der Nutzung eines Privatwagens bei Gehaltsausgleich.¹⁶ Die fehlende Steuerneutralität rührt daher, dass die private Dienstwagennutzung in der Regel mit einer niedrigeren Steuerbelastung für Arbeitgeber und Arbeitnehmer:innen beziehungsweise für Selbstständige verbunden ist. Gleichzeitig entfallen die Regelungen aus steuersystematischer Sicht **insbesondere bei der Dienstwagenüberlassung an Arbeitnehmer:innen** eine

stark begünstigende Wirkung, weshalb wir den **Fokus dieser Analyse** darauf lenken.

Steuerneutralität: Wird erreicht, wenn steuerliche Regelungen die Präferenz der Steuerpflichtigen bei der Wahl zwischen Handlungsalternativen nicht beeinflussen.

Für die **Bemessung** des zu versteuernden **geldwerten Vorteils** stehen aus Sicht des Steuerpflichtigen zwei Optionen zur Verfügung: Bemessung nach der Listenpreismethode oder nach der Fahrtenbuchmethode. Die **Listenpreismethode** pauschaliert den Nutzungswert aus der privaten Nutzung eines Dienstwagens, indem für jeden Kalendermonat ein Prozent des inländischen Bruttolistenpreises zum Zeitpunkt der Erstzulassung angesetzt wird.¹⁷ Diese Regelung führt dazu, dass die steuerliche Belastung weitgehend unabhängig vom tatsächlichen Umfang der Privatnutzung erfolgt.¹⁸ Während beim regulären Gehalt jeder weitere Euro zu versteuern ist und sich gleichzeitig die durchschnittliche Steuerbelastung erhöht, gilt dies für einen zusätzlichen, mit dem Dienstwagen privat gefahrenen Kilometer nicht. Der Vorteil aus dieser Pauschalierung fällt umso größer aus, je höher der Einkommensteuersatz des Angestellten ist. Aufgrund des progressiven Einkommensteuertarifs profitieren Personen mit hohem Einkommen daher am stärksten.

Als Alternative zur Listenpreismethode besteht für Fahrzeugnutzer:innen die Möglichkeit, in Abstimmung mit dem Arbeitgeber die Nutzungswertermittlung anhand der sogenannten **Fahrtenbuchmethode** vorzunehmen.

17 Siehe § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 bis 4 EStG bzw. § 8 Abs. 2 Satz 1 bis 5 EStG. Bruttolistenpreis zuzüglich Kosten für Sonderausstattung. Jeder gefahrene Kilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte erhöht den geldwerten Vorteil je Kalendermonat um 0,03 Prozent des Listenpreises. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass diese Fahrten gleichzeitig als Werbungskosten steuermindernd geltend gemacht werden können. Auch die Nutzung für Familienheimfahrten, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung anfallen, ist als geldwerter Vorteil zu versteuern.

18 Bei der Privatnutzung von Firmenwagen durch Selbstständige oder Gewerbetreibende gilt dies nur unter der Voraussetzung, dass das Fahrzeug zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird.

15 Vgl. Springer Gabler (2021).

16 Vgl. Diekmann et al. (2011).

Hierbei müssen die Beschäftigten ein Fahrtenbuch führen, aus dem das Verhältnis der privaten zu den dienstlichen Fahrten durch Belege hervorgeht.¹⁹ Auch ein elektronisches Fahrtenbuch darf hierzu verwendet werden. Der geldwerte Vorteil wird dann entsprechend dem tatsächlichen Nutzungsanteil bemessen und ergibt sich aus der Multiplikation mit den durch das Unternehmen nachgewiesenen Gesamtkosten.²⁰ Diese Methode ist aus Sicht der Besteuernden dann vorteilhaft, wenn der zu erwartende Umfang der privaten Nutzung eher gering ausfällt.

Analog zur Einkommensteuer erhöht sich auch die Bemessungsgrundlage der Sozialversicherungsbeiträge um den ermittelten geldwerten Vorteil.²¹ Soweit die relevanten Beitragsbemessungsgrenzen dabei nicht überschritten werden, sind analog zur Barlohnzahlung also auch Sozialversicherungsbeiträge auf die private Nutzungsmöglichkeit des Firmenwagens zu leisten. Dies umfasst sowohl die Beiträge der Arbeitnehmer:innen als auch der Arbeitgeber. Auch die Sozialabgaben bemessen sich bei Wahl der Listenpreismethode nicht am tatsächlichen, sondern am pauschalierten Nutzungswert. Der potenzielle finanzielle Vorteil der pauschalen Wertermittlung sinkt tendenziell mit dem Einkommen beziehungsweise der Überschreitung der Beitragsbemessungsgrenzen (also entgegengesetzt zur Wirkrichtung bei der Einkommensteuer).²²

Wie hoch fällt nun die **effektive Begünstigung** bei Einkommensteuer und Sozialversicherungsbeiträgen durch die pauschale Nutzungswertermittlung aus? Darauf kann keine allgemeingültige Antwort gegeben werden, da der

individuelle Vorteil **von vielen Parametern abhängt**.²³

Klar ist aber, dass die Nutzungswert-Pauschalierung den tatsächlichen Wert der Privatnutzung in vielen Fällen unterschätzen dürfte, wie auf den folgenden Seiten anhand von Beispielkonstellationen gezeigt wird. Der typische Nutzungsfall eines Dienstwagens ist daher mit finanziellen Vorteilen verbunden, die sich zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer:in aufteilen.

2.1.2 Steuerliche Berücksichtigung der Fahrzeugkosten

Auf betrieblicher Seite relevant ist zum einen die Möglichkeit, die **Fahrzeugkosten** im Rahmen der Ertragsbesteuerung²⁴ als Betriebsausgaben einzustellen, was dem sogenannten Nettoprinzip folgt. Die steuerliche **Absetzbarkeit** umfasst dabei sowohl die laufenden Betriebsausgaben, wie Reparatur- und Kraftstoffkosten, als auch die Anschaffungskosten selbst, die üblicherweise über sechs Jahre hinweg abgeschrieben werden (im Rahmen der sogenannten *Absetzung für Abnutzung (AfA)*).²⁵ Wird das Fahrzeug geleast, werden die Leasingraten direkt als Betriebsausgaben eingestellt. Aufgrund der Steuerprogression sind die konkreten Auswirkungen der Absetzbarkeit der Fahrzeugkosten auf die Höhe der Steuerschuld vom jeweiligen Steuersatz des Unternehmens abhängig. Für eine körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft, wie beispielsweise für eine AG oder GmbH, fallen im Vergleich zur Situation einer privaten Fahrzeuganschaffung effektiv 15 Prozent geringere Ausgaben an, während dies für einkommensteuerpflichtige Unternehmer:innen sogar bis zu 45 Prozent (exklusive Solidaritätszuschlag) sein können.

19 Siehe § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG und § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG.

20 Zu den Fahrzeugkosten zählen Anschaffungskosten und laufende Kosten, vgl. BMF (2018).

21 Das Sozialgesetzbuch (SGB) verweist bzgl. der Definition von Arbeitseinkommen auf das Einkommensteuergesetz, siehe § 15 Abs. 1 SGB IV.

22 Zu beachten ist, dass niedrigere Sozialversicherungsbeiträge zur Renten- und zur Arbeitslosenversicherung auch zu niedrigeren Ansprüchen des Beschäftigten führen. Dadurch wird die Vorteilswirkung der Dienstwagenbesteuerung in Bezug auf zu entrichtende Sozialabgaben begrenzt bzw. besteht vor allem in der kurzen Frist.

23 Beispielsweise unterscheidet sich die Grenzbelastung der Arbeitskosten aus Einkommensteuer und Sozialabgaben bei einem kinderlosen Single, je nachdem ob dessen Gehalt hoch (167 Prozent des Durchschnittslohns) oder durchschnittlich ausfällt, mit 44,3 Prozent bzw. 59,6 Prozent deutlich, vgl. OECD (2021).

24 Erfolgt über die Gewerbesteuer sowie bei natürlichen Personen (beispielsweise Selbstständigen) im Rahmen der Einkommensteuer, bei juristischen Personen (beispielsweise Kapitalgesellschaften) über die Körperschaftsteuer.

25 Siehe § 4 Abs. 4 EStG zur Definition von Betriebsausgaben sowie § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG zur Absetzung für Abnutzung (AfA). Die Ermittlung der Pkw-Abschreibung variiert: Bei der Ermittlung der Umsatzsteuer werden statt sechs Jahren nur fünf Jahre angesetzt, bei der Ermittlung der Lohnsteuer im Rahmen der Fahrtenbuchmethode hingegen acht Jahre, vgl. BMF (2018).

Zum anderen kann die in den Anschaffungs- beziehungsweise Leasing- und Betriebskosten enthaltene Umsatzsteuer im Rahmen des **Vorsteuerabzugs** geltend gemacht werden.²⁶ Die Umsatzsteuerschuld wird entsprechend der Höhe der Fahrzeugkosten und des aktuell geltenden Regelsteuersatzes (derzeit 19 Prozent) gemindert. Auf der anderen Seite kommt es im Falle der Dienstwagenüberlassung in der Regel zu einem umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer:in (Fahrzeugüberlassung gegen anteilige Arbeitsleistung), auf dessen Nettowert die Umsatzsteuer hinzugerechnet werden muss.²⁷ Dies beschränkt den Steuervorteil bei hauptsächlich privat genutzten Fahrzeugen.²⁸

Aus der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs sowie der AfA können Unternehmen beziehungsweise Arbeitgebende einen **finanziellen Vorteil gegenüber der reinen Barlohnzahlung** erzielen, nämlich dann, wenn die infolge der Dienstwagenüberlassung im individuellen Fall eingesparten Lohnkosten (die auch als Betriebsausgaben abzugsfähig sind) die zusätzlichen Kosten aus der Dienstwagenüberlassung überwiegen.

2.2 Anreizsituation für Arbeitgeber und Arbeitnehmer:in

Gegenüber der Nutzung eines privaten Pkw setzt die private Nutzung von Dienstwagen geringere Anreize, kleine, verbrauchsarme Pkw anzuschaffen und den Verbrauch fossiler Kraftstoffe zu begrenzen. Die finanziellen Vorteile bestehen insbesondere bei der Anschaffung und Nutzung von Neufahrzeugen.

Welche Anreizsituation besteht nun insgesamt bezüglich der Gehaltsform „Dienstwagen“ aus Sicht von Arbeitgebenden und Beschäftigten? Wichtig ist zunächst, dass die Abwägung hierbei nicht (nur) zwischen „Dienstwagen“ und „kein Dienstwagen“ erfolgen kann, sondern auch die mit den beiden **Alternativen** jeweils verbundene Höhe des Barlohnes berücksichtigt werden muss: Bekommen Beschäftigte einen **Dienstwagen** zur privaten Nutzung

gestellt, werden sie im Gegenzug auf Barlohn verzichten müssen. Und besteht tatsächlich ein Bedarf für dienstliche Pkw-Fahrten, für die kein anderer Firmenwagen zur Verfügung steht, müssen Arbeitgebende die Fahrzeugkosten der dienstlichen Nutzung von **Privat-Pkw** kompensieren. In solchen Fällen steht die Auszahlung eines *Kilometergeldes* oder einer *Car Allowance* zur Verfügung. Einigen sich Arbeitgeber und Arbeitnehmer:in auf die Zahlung eines Kilometergeldes, erfolgt die Zahlung nutzungsabhängig, und kann pauschal mit einem Kilometersatz je betrieblich gefahrenem Kilometer angesetzt werden.²⁹ Diese Form der Wegstreckenentschädigung erfolgt steuer- und sozialabgabenfrei, höchstens jedoch in Höhe der absetzbaren Werbungskosten.³⁰ Im Falle eines monatlichen Festbetrags als Gehaltszuschlag (*Car Allowance*) sind die Dienstfahrten pauschal abgegolten (üblicherweise bis zu einer Höchstgrenze an gefahrenen Kilometern). Diese Form der Kompensation unterliegt der Einkommensbesteuerung, und auch Sozialabgaben werden fällig.

Aus den beschriebenen steuerlichen Regelungen ergibt sich eine spezielle Anreizsituation für Dienstwagensteller und -nutzer:innen, die in vielerlei Hinsicht von der Vergleichssituation der Nutzung eines privat gehaltenen Fahrzeugs abweicht. Auf der Seite der Beschäftigten ergibt sich diese Situation in erster Linie infolge der Möglichkeit, die Listenpreismethode anzuwenden: Übernimmt der Arbeitgeber die Kosten für Betrieb und Instandhaltung des Fahrzeugs vollständig, kommt dies de facto einer Flatrate-Regelung für die private **Nutzung des Fahrzeugs** gleich. Und auch wenn die Übernahme der variablen Kosten durch entsprechende Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer:in, wie Kilometer- oder Kostenpauschalen, gedeckelt ist, ist der Preis einer darüber hinausgehenden Dienstwagenutzung nach unten hin verzerrt.³¹ Denn privat getragene Kosten der Dienstwagenutzung mindern wiederum den zu versteuernden geldwerten Vorteil,³² wodurch ein zusätzlicher, privat gefahrener Kilometer geringere Nettokosten verursacht als im Falle der

26 Siehe § 15 Abs. 1 UStG, Ausnahme sind nicht umsatzsteuerpflichtige Kleinunternehmen.

27 Vgl. BMF (2014).

28 Vgl. Diekmann et al. (2011).

29 Als Referenz für Unternehmen dient häufig der Kilometersatz von 30 Cent entsprechend den Regelungen des Bundesreisekostengesetzes (§ 5 Abs. 2), das Reisekostenpauschalen für Bundesbeamte festlegt.

30 Vgl. § 3 Nr. 16 EStG.

31 Die Ausgestaltung hängt von der Car Policy des jeweiligen Unternehmens ab. Zur Verbreitung entsprechender Regelungen liegen den Autoren keine aussagekräftigen Daten vor.

32 Vgl. BMF (2018).

Nutzung des privaten Fahrzeugs.³³ Im Ergebnis bewirkt die Listenpreismethode, dass für Beschäftigte mit einem Dienstwagen mindestens **deutlich verringerte Anreize** zu einer **Begrenzung der privaten Fahrleistung** sowie zu einer **verbrauchsarmen Fahrweise** bestehen.³⁴

Auch auf die **Fahrzeugwahl** nimmt die Listenpreismethode Einfluss. Da sich der geldwerte Vorteil nicht an den tatsächlichen Anschaffungskosten bemisst, **bevorzugt** die Listenpreismethode aus der Sicht der Beschäftigten systematisch die Nutzung und damit die **Beschaffung von Neufahrzeugen** gegenüber der Nutzung von Gebrauchtwagen. Darüber hinaus bewirken die niedrige Bemessung des Nutzungswerts, die volle steuerliche Absetzbarkeit der Fahrzeugkosten als Betriebsausgaben sowie der Vorsteuerabzug finanzielle Vorteile im Vergleich zum Betrieb eines privaten Pkw, die Arbeitgeber und Angestellte unter sich aufteilen können. Dadurch **sinkt der Anreiz, kleinere, verbrauchsarme Fahrzeuge anzuschaffen**, denn Mehrkosten fallen weniger stark ins Gewicht. Aus der Sicht der Beschäftigten ist bei der Fahrzeugwahl insbesondere von Bedeutung, dass mehr Leistung und Komfort des Dienstwagens einen direkten Nutzen stiften, während ihnen Verbrauchseinsparungen durch zusätzliche Effizienztechnologien, wenn überhaupt, nur eingeschränkt zugutekommen (siehe oben).

Zuletzt beeinflusst diese Art der Dienstwagenbesteuerung auch die **Verkehrsmittelwahl**: Der finanzielle Anreiz zur Nutzung von emissionsarmen Alternativen wie Fahr-

rad oder öffentlichem Verkehr sinkt je nach Vertragskonstellation gegen null, wenn ein Dienstwagen kostenfrei zur privaten Nutzung zur Verfügung steht.

Diesen tendenziell umweltschädlichen Eigenschaften der Dienstwagenbesteuerung steht ein potenziell **umweltschonender Effekt** der kombinierten Nutzung von Fahrzeugen für betriebliche als auch für private Zwecke gegenüber: Dienstwagennutzer:innen könnten dann **auf die private Anschaffung eines eigenen Pkw verzichten**, wodurch der Pkw-Bestand insgesamt niedriger ausfallen würde. Dadurch entfallen Umweltkosten durch Fahrzeugherstellung und Flächeninanspruchnahme. Dies ist allerdings kein Argument für die steuerliche Privilegierung, die in der aktuellen Ausgestaltung der Dienstwagenbesteuerung angelegt ist. Um einen umweltschonenden Effekt zu erzielen, dürfte insbesondere die Fahrzeugwahl nicht in Richtung teurer und damit tendenziell größer, schwerer, verbrauchs- und emissionsintensiver Kfz verzerrt sein. Und die regelmäßig auftretenden finanziellen Vorteile, die aus einer gemischten Nutzung resultieren, könnten auch ohne eine so weitreichende steuerliche Begünstigung im Rahmen der Wegstreckenentschädigung durch den Arbeitgeber, einer *Car Allowance* oder einer Dienstwagenregelung realisiert werden, die weitestmöglich Steuerneutralität herstellt.

2.3 Regelungen für Elektrofahrzeuge

Elektro-Dienstwagen werden bis 2030 durch eine verminderte Bemessung des privaten Nutzungswerts steuerlich gefördert.

Für **Elektro-Fahrzeuge** gelten bei Anwendung der Listenpreismethode seit Januar 2019 zusätzlich **verminderte steuerliche Bemessungssätze**. So wird der Nutzungswert bei Plug-in-Hybriden (PHEV) mit einem halbierten Satz von 0,5 Prozent veranschlagt, bei rein batterieelektrischen Fahrzeugen (BEV) sogar mit nur 0,25 Prozent.³⁵

33 Trägt beispielsweise der Dienstwagennutzende die Kraftstoffkosten allein, liegt der effektive Kraftstoffpreis im Falle einer kombinierten Grenzbelastung von 47 Prozent aus Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag um fast die Hälfte niedriger als bei Nutzung eines privaten Pkw. (Im Beispiel liegt das Einkommen über der Sozialversicherungsbemessungsgrenze, sodass die zusätzliche Ersparnis durch eine niedrigere Bemessungsgrundlage der Sozialversicherungsbeiträge entfällt.)

34 Für Unternehmer:innen, die einen Firmenwagen selbst privat nutzen, stellt sich die Anreizsituation bei Inanspruchnahme der Listenpreismethode etwas anders dar als für Beschäftigte, da höhere Fahrzeugkosten zugleich den Gewinn des eigenen Unternehmens schmälern. Die Grenzkosten eines zusätzlich privat gefahrenen Kilometers sind für solche Nutzer:innen daher nie gleich null. Gleichzeitig sind sie entsprechend den obigen Ausführungen regelmäßig geringer als bei Nutzung eines privat zugelassenen Pkws.

35 Die abgesenkten Bemessungssätze gelten bei PHEV unter der Voraussetzung einer rein batterieelektrischen Mindestreichweite von 40 Kilometern (Anschaffung ab 2022 (2025): 60 (80) Kilometer) oder CO₂-Emissionen von maximal 50 Gramm pro Kilometer und bei BEV unter der Voraussetzung eines Bruttolistenpreises von höchstens 60.000 Euro. Diese sind nach aktueller Rechtslage bis zum 31.12.2030 befristet (s. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG).

Auch für die Berechnung des geldwerten Vorteils aus der Nutzung des Dienstwagens auf dem Arbeitsweg finden die reduzierten Steuersätze Anwendung. Anstelle der üblichen 0,03 Prozent bei Dienstwagen mit Verbrennungsmotor müssen bei der Wahl eines PHEV beziehungsweise BEV lediglich 0,015 bzw. 0,0075 Prozent des Listenpreises je Monat und Kilometer des einfachen Arbeitswegs versteuert werden.

Der abgesenkte Steuersatz soll den Markthochlauf von (teil-)elektrischen Fahrzeugen beschleunigen, und stellt insofern eine **explizite Subventionierung** dieser Fahrzeuge dar. Die finanziellen Vorteile der Gehaltsform Dienstwagen gegenüber Barlohn sind also noch ausgeprägter als bei Verbrennern, es ergibt sich aus Sicht der Dienstwagenfahrer:innen und auch der Arbeitgebenden häufig ein finanzieller **Anreiz zur Wahl eines E-Fahrzeugs**. Die Förderung für PHEV erfolgt aufgrund der niedrig angesetzten elektrischen Mindestreichweite, an die der halbierte Bemessungssatz gekoppelt ist, aktuell de facto bedingungslos.³⁶

2.4 Beispielkonstellationen

Rechenbeispiele zeigen, dass der gemeinsame steuerliche Vorteil für Arbeitgeber und Arbeitnehmer:in gegenüber höherem Bruttogehalt und privater Pkw-Anschaffung je nach Konstellation mehrere tausend Euro jährlich betragen kann.

Um die Effekte der Dienstwagenbesteuerung auf die **Anreizsituation für Arbeitgeber und Beschäftigte zu veranschaulichen**, wird diese im Folgenden anhand von Beispielkonstellationen aufgezeigt. Die konkreten finanziellen Wirkungen sind immer vom Einzelfall abhängig und daher in ihrer Höhe nicht generalisierbar. Qualitativ ergibt sich jedoch über verschiedene Konstellationen ein robustes Bild, das die wesentlichen Anreizmechanismen offenlegt. Die Ausgangslage im **fiktiven Beispiel** gestaltet sich folgendermaßen:

Herr Schmidt ist 30 Jahre alt, unverheiratet, kinderlos, lebt in Berlin und ist seit einigen Jahren bei einem Unternehmen beschäftigt, das ihm seine Tätigkeit jährlich mit 71.000 Euro Bruttolohn vergütet. Bislang verzichtet er auf das Halten ei-

*nes eigenen Pkw, da die Arbeitsstätte bei einem Arbeitsweg von 15 Kilometer auch ohne Pkw gut erreichbar ist. Im Zuge einer Erweiterung seiner Tätigkeit im Unternehmen soll Herr Schmidt künftig Dienstreisen mit einem Umfang von circa 4.000 Kilometer jährlich absolvieren, die er mit einem Pkw zurücklegen muss. Daher berät er mit seinem Arbeitgeber über die vorhandenen Möglichkeiten: Zunächst könnte Herr Schmidt sich einen eigenen Pkw anschaffen. Die Fahrkosten würde das Unternehmen entweder über ein Kilometergeld oder eine Car Allowance erstatten. Die Alternative wäre die Anschaffung eines Dienstwagens durch das Unternehmen, den Herr Schmidt auch privat kostenfrei nutzen dürfte. Im Gegenzug müsste er auf einen Teil seines Gehalts verzichten. Hierbei stünde er vor der Wahl, die privaten Fahrkosten pauschal über die pauschale Nutzungswertmethode, oder alternativ über den Nachweis des tatsächlichen Umfangs der Privatnutzung mittels Fahrtenbuch steuerlich zu veranlassen. Um die finanziell attraktivste Option zu identifizieren, vergleichen sie nun die vier Alternativen. Als **Referenz** dient die finanzielle Situation für die beiden Vertragsparteien im Falle der Anschaffung eines **Privat-Pkw** durch Herrn Schmidt bei Kompensation der dienstlich veranlassten Kosten durch ein **Kilometergeld**.*

Tabelle A1 im Anhang enthält die **grundlegenden Parameter**, die für diese Beispielkonstellation zugrunde gelegt werden. Als Pkw wird zunächst exemplarisch ein Geländewagen mit Dieselantrieb betrachtet.³⁷ Für die Berechnung der Kosten durch Anschaffung und Betrieb wird auf die ADAC-Autokostendatenbank zurückgegriffen.³⁸ Die Höhe des jährlichen Wertverlusts wird jedoch etwas angepasst: Es wird angenommen, dass beim Kauf eines Verbrenner-Pkw nicht der volle Listenpreis zu entrichten ist, sondern ein Rabatt in Höhe von 15 Prozent gewährt wird. Die angenommene private Jahresfahrleistung einschließlich Arbeitsweg beträgt zunächst 16.000 Kilometer

36 Vgl. T&E (2021).

37 Audi Q5 50 TDI quattro tiptronic, Bruttolistenpreis 65.445 Euro einschl. klassenüblicher Ausstattung nach ADAC-Autokostendatenbank. Dabei handelt es sich um eines der wenigen Pkw-Modelle, die in einem vergleichbaren Ausstattungsniveau sowohl als reiner Verbrenner und als Plug-in-Hybrid verfügbar sind und mit dem Audi e-tron 50 quattro gleichzeitig ein vergleichbares rein batterieelektrisches Pendant aufweisen. Insbesondere in den unter Dienstwagen verbreiteten Segmenten der Mittel- und oberen Mittelklasse sind bislang nur wenige BEV-Modelle verfügbar.

38 Vgl. ADAC (2021).

pro Jahr, die dienstliche 4.000 Kilometer.³⁹ Als Haltedauer des Pkw werden drei Jahre veranschlagt. Um die Spannweite der finanziellen Wirkung der Dienstwagenbesteuerung zu verdeutlichen, werden auch Ergebnisse für den Fall einer Variation der Fahrleistung, der Motorart und des Pkw-Modells dargestellt.

Zudem berücksichtigt die Analyse den Einfluss der **Verteilung der Verhandlungsmacht zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer:in**. Es zeigt sich: In den Dienstwagenszenarien gibt es einen finanziellen Vorteil gegenüber dem Referenzszenario, den die beiden Akteure unter sich aufteilen können. Dieser gemeinsame Vorteil wächst mit der Barlohnreduktion, die im Zuge der Dienstwagenstellung verhandelt wird, und ist maximal, wenn der Nettovorteil aus Arbeitnehmer:in-Sicht gleich null ist. Dabei nehmen wir an, dass sich keiner der Akteure gegenüber dem Referenzszenario finanziell schlechter stellen will. In jedem Szenario gibt es somit eine Unter- und eine Obergrenze

für den gemeinsamen finanziellen Vorteil für Arbeitgeber und Arbeitnehmer:in.

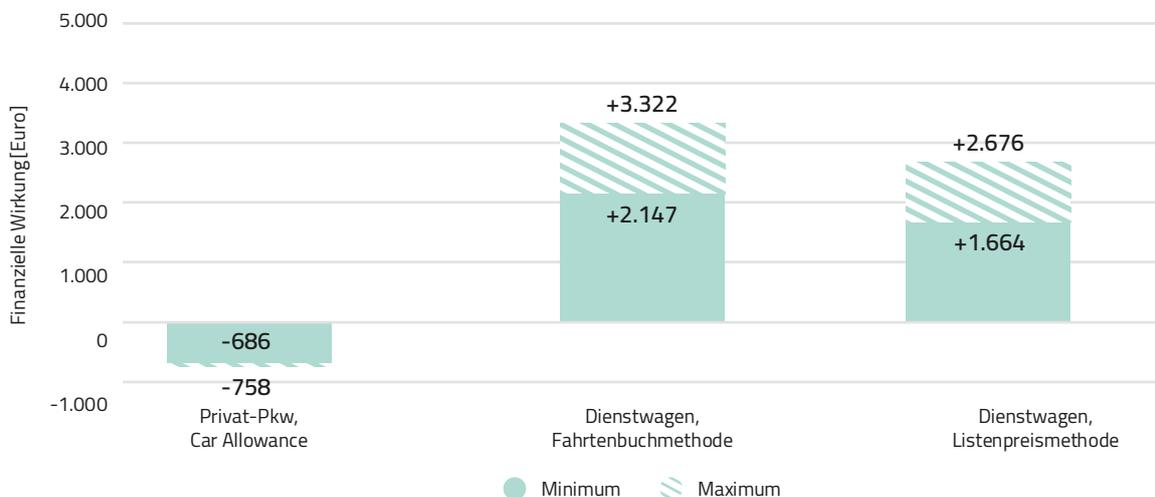
Abbildung 4 zeigt die **finanziellen Wirkungen** der drei alternativen Szenarien aus Sicht von Arbeitgeber und Arbeitnehmer:in. Als Referenzszenario dient die Option der privaten Anschaffung eines Pkw bei Kompensation der dienstlich veranlassten Fahrzeugkosten über eine Kilometerpauschale (*Privat-Pkw/Kilometergeld*). Vergleicht man zunächst die Alternativen *Privat-Pkw/Kilometergeld* und *Privat-Pkw/Car Allowance*, so zeigt sich, dass die Gewährung einer **Car Allowance** wegen der darauf zu entrichtenden Lohnsteuer und Sozialabgaben **finanziell nachteilig** ist. In der Summe „verlieren“ Arbeitgeber und Arbeitnehmer:in finanziell immer gegenüber der Kilometerpauschale.⁴⁰ Demgegenüber erweist sich die Option der privaten **Dienstwagennutzung** bei niedrigerem

39 Damit wird die Gesamtjahresfahrleistung des Pkw im Vergleich zum empirischen Durchschnittswert unter Dienstwagen zunächst etwas niedriger angesetzt. Der Umfang der privaten Fahrleistung spiegelt in etwa den Durchschnittswert bei Privat-Pkw wider (vgl. Abschnitt 3.2).

40 Aus der Sicht von Beschäftigten besteht gleichzeitig der Vorteil, dass ein fixer Teil der Unterhaltskosten für den Pkw gedeckt ist, während das Kilometergeld nur tatsächlich erfolgte Fahrten dienstlicher Veranlassung kompensiert. Die Finanzierung eines Privat-Pkw wird dadurch weniger risikoreich. Fallen die dienstlichen Fahrten niedriger aus als zunächst erwartet, kann sich so ein finanzieller Vorteil gegenüber dem Kilometergeld ergeben.

Spannweite der finanziellen Wirkung aus der gemeinsamen Sicht von Arbeitgeber und Arbeitnehmer:in gegenüber dem Referenzszenario *Privat-Pkw/Kilometergeld*

Abbildung 4



Quelle: Agora Verkehrswende und Öko-Institut (2021), eigene Berechnungen auf Basis von ADAC (2021)

Barlohn aus Sicht beider Vertragsparteien als **überaus attraktiv**. Bei entsprechender Vertragsgestaltung ist im Beispiel ein gemeinsamer finanzieller Vorteil von mehr als 3.000 Euro pro Jahr erzielbar. Es ergeben sich in der beschriebenen Beispielkonstellation mit durchschnittlicher Fahrleistung deutliche **finanzielle Vorteile der Fahrtenbuch- gegenüber der Listenpreismethode**, das heißt die Pauschalierung des Nutzungswerts geht mit einer höheren Steuer- und Abgabenlast einher. Gleichzeitig entfällt bei Wahl der pauschalen Nutzungswertermittlung die aufwendige Dokumentationspflicht, was die Vorteile der individuellen Nutzungswertermittlung mittels Fahrtenbuch schmälert.

Leichte Variationen an den grundlegenden Parameterwerten führen schnell zu einem noch stärkeren Vorteil. Hierfür ist insbesondere der **Umfang der privaten Fahrleistung** von Bedeutung. Bei kostenfreier Überlassung des Dienstwagens zur privaten Nutzung und Wahl der Listenpreismethode bringt jeder weitere, zusätzlich privat zurückgelegte Pkw-Kilometer aus der Sicht des Nutzens keine zusätzlichen Kosten mit sich. Und aus Sicht des Arbeitgebenden steigen zwar die Fahrzeugkosten, es fallen aber keine zusätzlichen Lohnnebenkosten an. Die Listenpreismethode wird für Arbeitnehmer:in und

Arbeitgeber dann **zunehmend vorteilhaft**. Abbildung 5 illustriert diesen Effekt am Beispiel einer um jährlich 5.000, 10.000 und 15.000 Kilometer höheren privaten Fahrleistung, bei Anwendung der Listenpreismethode.⁴¹ Gegenüber dem Kilometergeld-Szenario mit Privat-Pkw steigt der finanzielle Vorteil aus der privaten Dienstwagennutzung mit zusätzlicher Kilometerleistung kontinuierlich auf rund 6.000 Euro jährlich an.

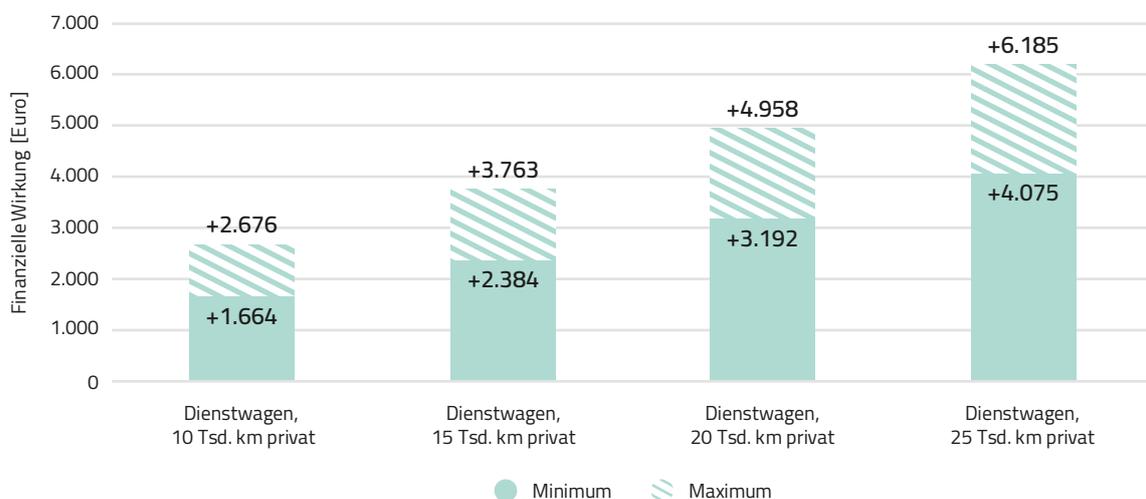
Die reduzierte Besteuerung von **Plug-in-Hybriden** und rein **batterieelektrischen Fahrzeugen** bringt bei diesen ein **zusätzliches Einsparpotenzial für Arbeitgeber und Arbeitnehmer:in** mit sich. Abbildung 6 verdeutlicht den Umfang dieses Vorteils am Beispiel äquivalenter PHEV- und BEV-Modelle.⁴² Gegenüber der reinen Verbrenner-Variante erhöht sich der erzielbare Vorteil auf mehr als das Doppelte (Maximum: über 8.000 Euro). Zwischen BEV und PHEV unterscheidet sich die Wirkung im Beispiel nur unwesentlich,

41 Es wird im Beispiel angenommen, dass der Barlohnverzicht des Angestellten dann höher ausfällt, da beim Unternehmen gleichzeitig höhere Betriebskosten anfallen.

42 Audi Q5 50 TFSI e quattro S tronic (PHEV) und Audi e-tron 50 quattro (BEV). Letzterer fällt gegenüber dem Q5 etwas größer aus.

Spannbreite der gemeinsamen Kostenersparnis für Arbeitgeber und Arbeitnehmer:in im Szenario Dienstwagen/Listenpreismethode gegenüber Privat-Pkw/Kilometergeld, nach Umfang der privaten Fahrleistung (ohne Arbeitsweg)

Abbildung 5



Quelle: Agora Verkehrswende und Öko-Institut (2021), eigene Berechnungen auf Basis von ADAC (2021)

da die steuerliche Bemessung des BEV-Nutzungswerts aufgrund des Bruttolistenpreises von über 60.000 Euro wie beim PHEV halbiert, und nicht geviertelt wird.

Und wie wirkt sich die gewünschte **Fahrzeugklasse** auf die finanzielle Anreizsituation aus? Betrachtet man beispielhaft den meistverkauften Pkw der Kompaktklasse, so ergeben sich für den reinen Verbrenner-Pkw beziehungsweise dessen PHEV- und BEV-Alternativen⁴³ finanzielle Vorteile des Szenarios Dienstwagen gegenüber der Privatanschaffung von knapp 3.000 bis über 4.000

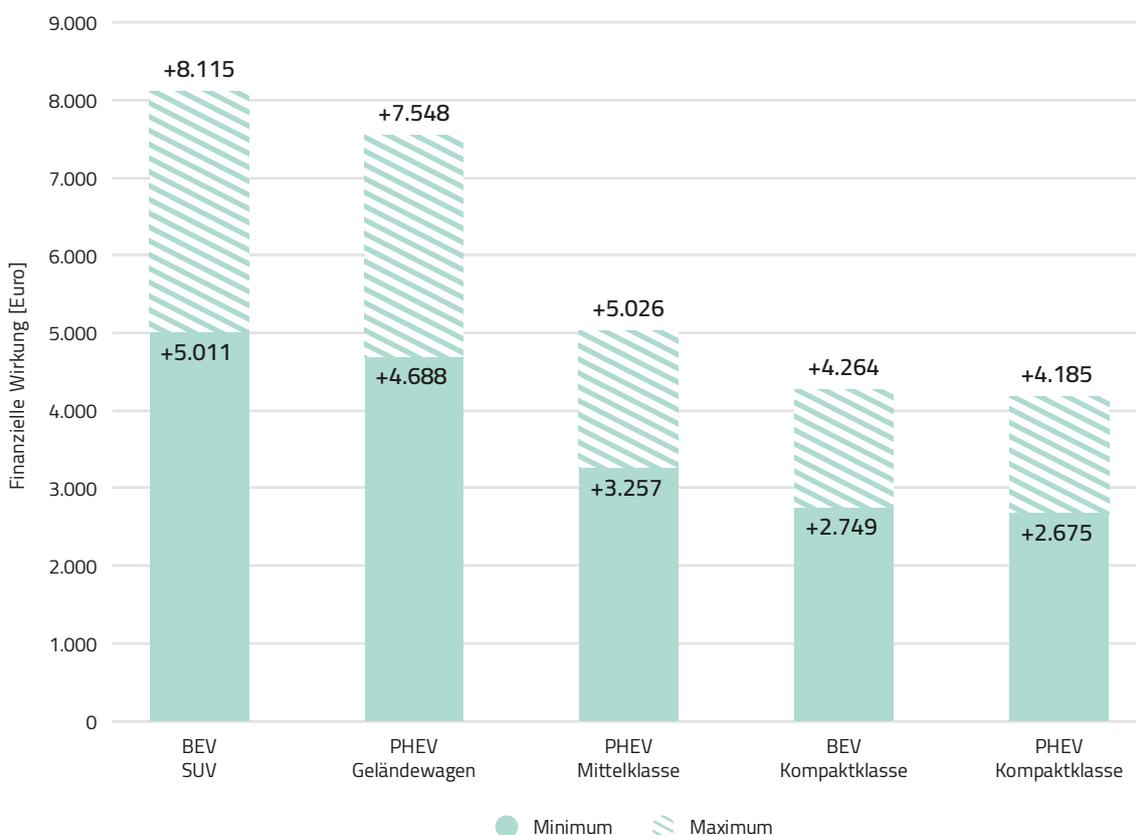
Euro. Im Vergleich zum Geländewagen fallen diese in absoluter Rechnung also deutlich geringer aus, obwohl das BEV-Modell aufgrund des geringeren Listenpreises von der vollen staatlichen Dienstwagenförderung für E-Pkw profitiert. Und auch gegenüber einem typischen Mittelklasse-Pkw fällt die Bilanz eindeutig aus: Mit dem Plug-in-Hybrid sparen Arbeitgeber und Arbeitnehmer:in gegenüber dem Kilometergeld-Szenario zusammen bis zu 5.000 Euro jährlich.

Die Beispielkonstellation verdeutlichen die grundsätzliche Möglichkeit für Arbeitgeber und Arbeitnehmer:in, die steuerlichen Regelungen gewinnbringend für sich zu nutzen.

43 Golf VIII 2.0 TDI (Diesel) beziehungsweise Golf 1.4 eHybrid (PHEV) und ID.3 Pro (BEV)

Spannbreite der gemeinsamen Kostenersparnis für Arbeitgeber und Arbeitnehmer:in im Szenario Dienstwagen/Listenpreismethode gegenüber Privat-Pkw/Kilometergeld, nach Pkw-Modell*

Abbildung 6



* BEV-SUV: Audi e-tron 50 quattro; PHEV-Geländewagen: Audi Q5 50 TFSI e-quattro S tronic; PHEV-Mittelklasse: VW Passat Variant GTE DSG; BEV-Kompaktklasse: VW ID.3 Pro; PHEV-Kompaktklasse: VW Golf VIII 1.4 eHybrid Style DSG

Quelle: Agora Verkehrswende und Öko-Institut (2021), eigene Berechnungen auf Basis von ADAC (2021)

Zudem wird eine **zentrale Problematik** der aktuellen Rechtslage deutlich: Die finanzielle **Vorteilswirkung durch Vorsteuerabzug und Absetzbarkeit der Fahrzeugkosten steigt** in absoluter Rechnung mit dem Preis des Pkw, und damit **tendenziell mit Größe, Gewicht und Verbrauch des Fahrzeugs**. Wird ein Neufahrzeug als Dienstwagen in erheblichem Umfang privat genutzt, so gilt dieser Zusammenhang auch in Bezug auf die Vorteilswirkung der pauschalen steuerlichen Nutzungswertermittlung. Dabei dürfte das Wissen um eine vorteilhafte Gestaltung insbesondere auf Unternehmensebene vorhanden sein. Wie die finanziellen Vorteile im Einzelfall zwischen den beiden Akteuren verteilt werden, hängt immer vom konkreten Ergebnis der Gehaltsverhandlungen ab. Neben den unmittelbaren finanziellen Wirkungen sind dabei auch Verwaltungskosten zu berücksichtigen: Die Überlassung von Firmenwagen zur privaten Nutzung an Beschäftigte erzeugt auf Unternehmensebene Personalkosten für die hierfür notwendigen administrativen Tätigkeiten. Es ist davon auszugehen, dass die Dienstwagenregelung in Summe vor allem für stark nachgefragte Fachkräfte attraktiv erscheint, da insbesondere für diese ein aus ihrer Sicht vorteilhaftes Verhandlungsergebnis erreichbar sein sollte.

3 Warum die Dienstwagenbesteuerung ökologisch und sozial problematisch ist

Wie im obigen Abschnitt gezeigt, bieten die steuerlichen Regelungen im Zusammenhang mit der Dienstwagenüberlassung aus der Sicht von Beschäftigten die Möglichkeit, einen großen, leistungsstarken Pkw zu vergleichsweise geringen Kosten privat nutzen zu können. Dieses Privileg bringt, je nach Umfang und Ausgestaltung der Inanspruchnahme, bestimmte **Umwelt-, Verteilungs- und fiskalische Effekte** mit sich. In Ermangelung offizieller Statistiken hierzu wird im Folgenden auf Informationen aus Haushaltsbefragungen zurückgegriffen, um einen Einblick in die Verbreitung und Nutzung von Dienstwagen zu erlangen. Verwendet werden das Sozio-oekonomische Panel (SOEP) sowie das Deutsche Mobilitätspanel (MOP).⁴⁴

3.1 Wer sind die Dienstwagennutzer:innen?

Rund fünf Prozent der Beschäftigten verfügen über einen Dienstwagen, den sie auch privat nutzen können. Die Verfügbarkeit korreliert stark positiv mit der ökonomischen und der beruflichen Stellung.

Gemäß der SOEP-Befragung von 2018 verfügen rund 5 Prozent der Beschäftigten über einen Dienstwagen zur privaten Nutzung, was hochgerechnet etwa 1,7 Millionen Personen entspricht.⁴⁵ Die Verfügbarkeit variiert dabei teilweise stark zwischen verschiedenen Personengruppen. Unterschiede zeigen sich dabei insbesondere in Bezug auf die **ökonomische Stellung**: Während nur

knapp ein Prozent der abhängig Beschäftigten mit einem Bruttoarbeitsentgelt bis 2.000 Euro pro Monat über einen Dienstwagen verfügen, steigt der Anteil sukzessiv auf rund 29 Prozent bei abhängig Beschäftigten mit einem Bruttoverdienst von 6.000 Euro und mehr (s. Abbildung 7). Nur rund elf Prozent der Beschäftigten verfügen über einen Bruttoverdienst von 5.000 Euro und mehr pro Monat. Gleichzeitig steht diesem Teil der Bevölkerung rund die Hälfte aller Dienstwagen zur Verfügung.

Dies findet sich auch bei einem Blick auf die Verteilung der Dienstwagen nach **Berufsgruppen** wieder. Etwa ein Viertel der Führungskräfte und leitenden Verwaltungsbediensteten verfügen über einen Dienstwagen, während es bei Bediener:innen von Anlagen und Maschinen und Personen mit Montageberufen weniger als zwei Prozent sind. Die reine **Unternehmensgröße** scheint bei der Bereitstellung von Dienstwagen für abhängig Beschäftigte eine eher untergeordnete Rolle zu spielen.⁴⁶ Dagegen zeigen sich Unterschiede hinsichtlich des **Geschlechts** der beschäftigten Personen mit Dienstwagen. So verfügen Männer etwa viermal so häufig über einen Dienstwagen wie Frauen.⁴⁷

Ebenfalls variiert die Dienstwagenverfügbarkeit über das **Alter** der Beschäftigten, wie in Abbildung 8 dargestellt. Signifikante Unterschiede bei der Dienstwagenverfügbarkeit zwischen Personen auf dem Land und in der Stadt sind hingegen nicht zu beobachten. Gleichzeitig zeigen Auswertungen des MOP, dass der durchschnittliche Listenpreis der Dienstwagen mit dem Einkommen zunimmt.

44 Das SOEP ist eine seit 1984 jährlich durchgeführte Panelbefragung, bei der neben allgemeinen Haushalts- und Personeninformationen auch detaillierte Informationen zum Thema Arbeit und Gehalt abgefragt werden, vgl. Goebel et al. (2019). Das MOP ist ein seit 1994 durchgeführte rollierende Panelbefragung. Hauptaugenmerk der Befragung sind neben Haushalts- und Personeninformationen insbesondere die Mobilitätsausstattung und die Nutzung dieser. Es werden detaillierte Fahrzeuginformationen wie beispielsweise Modell, Verbrauch und Fahrleistung erhoben, vgl. KIT (2020).

45 Ferner ist auf der Grundlage von Auswertungen von Compensation Partner von einer Dienstwagenverbreitung von 12,3 Prozent unter Fach- und Führungskräften auszugehen, vgl. Compensation Partner (2019).

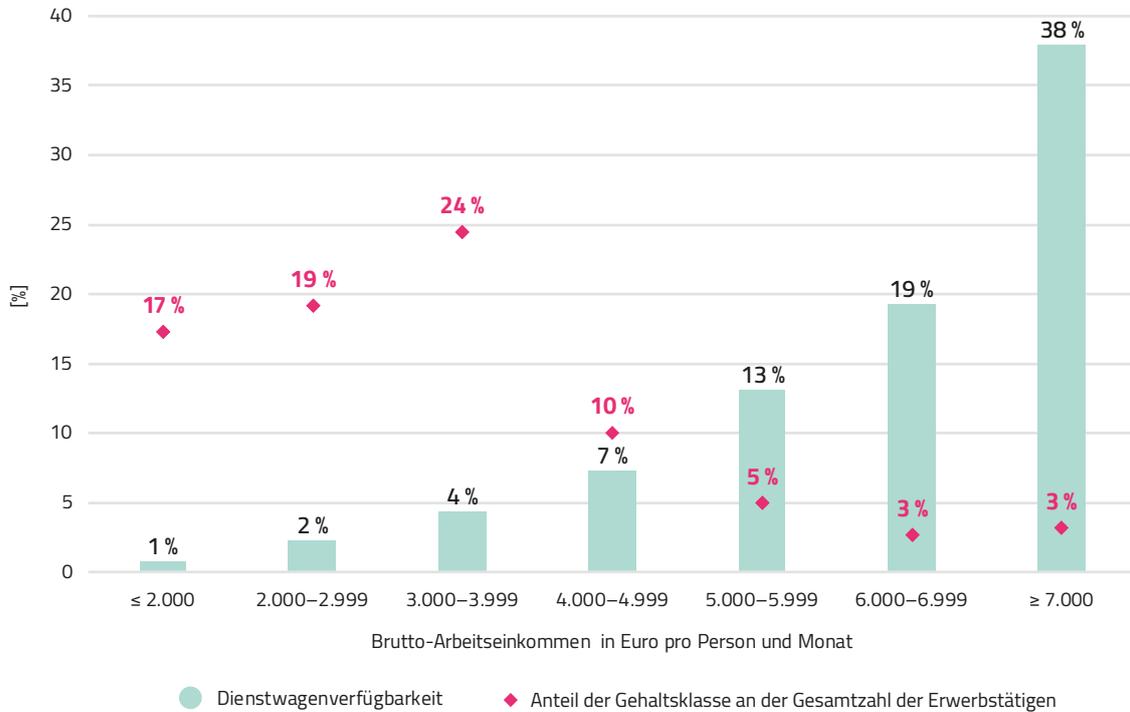
Zusammenfassend ist festzuhalten, dass tendenziell besonders Männer mit hohem Einkommen im Alter zwischen 40 und 60 und in Führungspositionen über einen Dienstwagen verfügen und somit von der Dienstwagenregelung profitieren. Das **steuerliche Privileg** kommt insofern de facto einer **eingeschränkten Gruppe** von Personen zugute, deren (weitere) Privilegierung vor dem Hintergrund ihrer sozialen und beruflichen Stellung kaum gerechtfertigt werden kann.

46 Compensation Partner (2019) zufolge besteht ein leicht positiver Zusammenhang für Fachkräfte zwischen Dienstwagenverfügbarkeit und Größe des Unternehmens.

47 ohne Branchenbereinigung

Dienstwagenverfügbarkeit bei Beschäftigten nach Bruttoeinkommen

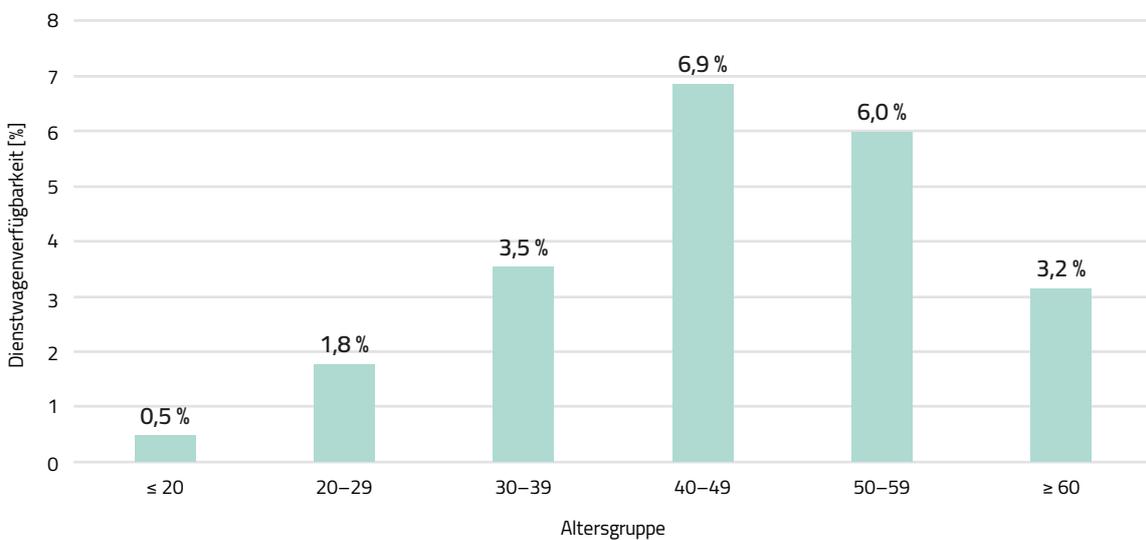
Abbildung 7



Quelle: Agora Verkehrswende und Öko-Institut (2021), eigene Berechnungen auf Basis des Sozio-oekonomischen Panels (SOEP)

Dienstwagenverfügbarkeit bei Beschäftigten nach Altersgruppen

Abbildung 8



Quelle: Agora Verkehrswende und Öko-Institut (2021), eigene Berechnungen auf Basis des Sozio-oekonomischen Panels (SOEP)

3.2 Umweltrelevante Merkmale der Dienstwagen und ihrer Nutzung

Dienstwagen werden pro Jahr rund doppelt so viel gefahren wie Privatfahrzeuge und sind im Durchschnitt größer und stärker motorisiert. Die einsetzende Elektrifizierung erfolgt aktuell vor allem durch leistungsstarke Plug-in-Hybrid-Pkw.

Eine Auswertung der Erhebung zur Pkw-Fahrleistung im MOP⁴⁸ zeigt, dass Dienstwagen mit einer durchschnittlichen **Fahrleistung** von rund 30.000 Kilometern (dienstlich und privat) rund **doppelt so viel** im Jahr gefahren werden **wie privat zugelassene Fahrzeuge**. Die durchschnittliche Motorisierung von Dienstwagen im Bestand ist mit 118 kW überdurchschnittlich stark im Vergleich zu durchschnittlichen 85 kW bei privat zugelassenen Fahrzeugen. Ferner **werden Dienstwagen deutlich kürzer gehalten**, was sich auch im durchschnittlichen Alter von rund vier Jahren gegenüber einem durchschnittlichen Alter von neun Jahren bei privaten Fahrzeugen widerspiegelt. Diese signifikanten Unterschiede bleiben auch beim Vergleich zwischen privaten Fahrzeugen und Dienstwagen von Haushalten in den oberen Gehaltsgruppen bestehen, wengleich sowohl die durchschnittliche Fahrleistung als auch die durchschnittliche Motorleistung für Dienstwagen ebenso wie für private Fahrzeuge mit dem Einkommen zunimmt.

Den Daten des MOP zufolge nutzen rund 16 Prozent der Dienstwagennutzer:innen ihren Dienstwagen fast nur privat und weitere 62 Prozent sowohl privat als auch dienstlich. Lediglich 22 Prozent geben an, ihren Dienstwagen fast nur dienstlich zu nutzen. Somit werden **über drei Viertel der Dienstwagen** von Beschäftigten **mehr als nur gelegentlich für private Zwecke** genutzt.

Bisher ist die **Dienstwagenflotte** also überdurchschnittlich stark von **großen, leistungsstarken Fahrzeugen** geprägt. Die im Vergleich zu privaten Pkw **hohe Jahresfahrleistung** bei Dienstwagen führt dazu, dass sich höhere spezifische CO₂-Emissionen des Dienstwagens besonders schädlich auswirken. Umgekehrt könnte der Umstieg auf verbrauchsärmere Fahrzeuge einen deutlichen Effekt auf die CO₂-Emissionen im Straßenverkehr entfalten, zumal

die Fahrzeuge nach kurzer Zeit als Gebrauchtwagen in den privaten Markt übergehen und somit die Zusammensetzung des Fahrzeugbestandes für viele Jahre maßgeblich beeinflussen.

Wie oben erläutert, wird diese Chance aktuell noch nicht genutzt: Der einsetzende Hochlauf von E-Fahrzeugen im Relevanten Flottenmarkt ist stark geprägt von **Plug-in-Hybriden**, die häufig einen nur **geringen elektrischen Fahranteil** aufweisen und damit hinsichtlich der CO₂-Emissionen nur eine geringfügige Verbesserung gegenüber klassischen Verbrenner-Pkw darstellen.⁴⁹ Der Grund hierfür liegt bei PHEV-Dienstwagen darin, dass bei genereller Übernahme der Betriebskosten durch das dienstwagenstellende Unternehmen aus Sicht der Angestellten der Anreiz zur elektrischen Nutzung entfällt. Die pauschale steuerliche Begünstigung von Plug-in-Hybrid-Dienstwagen ist daher aus ökologischer Perspektive eher schädlich.

3.3 Soziale Verteilungswirkung der Dienstwagenbegünstigung

Einkommensstarke Haushalte profitieren überdurchschnittlich vom niedrigen Besteuerungsansatz des geldwerten Vorteils. Simulationsrechnungen zeigen, dass rund die Hälfte der Steuermindereinnahmen den reichsten zwanzig Prozent der Bevölkerung zugutekommt.

Elementarer Bestandteil einer sozialverträglichen Verkehrswende ist der Abbau bestehender Ungerechtigkeiten im Verkehrssektor. Eine **„doppelte Dividende“** lässt sich insbesondere mit der Abschaffung umweltschädlicher Subventionen erzielen, die einkommensstarke Haushalte gegenüber ärmeren Haushalten privilegieren.⁵⁰ Wie bereits in Abbildung 7 zur Dienstwagenverfügbarkeit nach Gehaltsklassen gezeigt, sind es in erster Linie Beschäftigte mit hohem bis sehr hohem Einkommen, die von der potenziell **begünstigenden Wirkung der Dienstwagenbesteuerung** profitieren können. Wie stark sich die tatsächliche steuerliche Begünstigung nach Einkommensgruppen unterscheidet, kann anhand einer Simulationsrechnung

48 durchschnittlicher Wert über die Wellen 2017-2019 des MOP

49 Vgl. Agora Verkehrswende; Öko-Institut (2020).

50 Vgl. unter anderem Öko-Institut (2020) sowie Agora Verkehrswende (2021).

abgeschätzt werden, deren Ergebnisse im Folgenden erläutert werden.

Beantwortet werden soll die Frage, die auch in Abschnitt 2.4 anhand von Beispielkonstellationen aufgegriffen wurde: Wie unterscheidet sich die Einkommenssituation von Dienstwagenhaushalten von jener in einem hypothetischen Szenario, in dem die Fahrzeugkosten des (Privat-) Pkw bei höherem Barlohn vom Haushalt selbst getragen werden müssen? Hierzu wird derjenige Fall betrachtet, in dem die Barlohnerhöhung gerade so hoch ausfällt, dass für das Unternehmen gegenüber der Dienstwagenstellung keine zusätzlichen Kosten entstehen.⁵¹ Für die **Simulationsrechnung** wird ein integrierter SOEP-MOP-ADAC-Datensatz verwendet.⁵² Dazu wird den Dienstwagennutzenden aus dem SOEP (Befragungsjahr 2018) jeweils ein Dienstwagen aus dem MOP (2017 bis 2019) zugeordnet – auf Basis des nach Haushaltsgröße und Alter gewichteten Nettoeinkommens.⁵³ Ergänzt wird der Datensatz um aktuelle modell- und nutzungspezifische Autokosten des ADAC.⁵⁴ Aufgrund eingeschränkter Datenverfügbarkeit werden bestimmte Parameter der Dienstwagenutzung über alle Beobachtungsfälle einheitlich festgesetzt. Dies betrifft die Haltedauer und die Jahresfahrleistung des Pkw für rein private, für rein betriebliche und für Arbeitswege.

Die Simulationsrechnung wird für **zwei Nutzungsszenarien** durchgeführt: Im ersten Szenario wird angenommen, dass das Fahrzeug ausschließlich für private Zwecke verwendet wird, bei mittlerem Nutzungsumfang (15.000

Kilometer, davon 7.000 Kilometer Arbeitsweg). Im zweiten Szenario wird das Auto viel genutzt, sowohl privat (30.000 Kilometer, davon 10.000 Kilometer Arbeitsweg) als auch betrieblich (10.000 Kilometer). Die zuletzt gestiegene Verbreitung von E-Fahrzeugen unter Dienstwagen kann die Datenbasis, die nur bis ins Jahr 2019 reicht, nicht abbilden. Daher wird die Analyse sowohl auf Basis der tatsächlich im Datensatz vorhandenen Dienstwagen durchgeführt, als auch für ein hypothetisches reines **E-Mobilitäts-Szenario**, in dem alle Dienstwagen durch den im jeweiligen Fahrzeugsegment in 2020 meistverkauften E-Pkw (BEV oder PHEV) ersetzt werden. Die Simulation erfolgt unter der Annahme, dass der Nutzungswert aller Dienstwagen über die Listenpreismethode bemessen wird.

Für die **Verteilungsanalyse** wird die Bevölkerung in fünf gleich große, nach dem gewichteten Nettoeinkommen („Netto-Äquivalenzeinkommen“)⁵⁵ sortierte Gruppen („Quintile“) eingeteilt. Anschließend wird untersucht, wie sich der **finanzielle Vorteil der Dienstwagenutzung zwischen Haushalten unterschiedlicher Einkommensquintile unterscheidet**. Dabei wird der Gesamteffekt im Durchschnitt über alle Haushalte einer Einkommensgruppe betrachtet, unabhängig von der Verfügbarkeit eines Dienstwagens. Unterschiede über Einkommensgruppen ergeben sich daher zum einen aus der Verfügbarkeit von Dienstwagen zur privaten Nutzung, und zum anderen aus der konkreten finanziellen Wirkung bei den dienstwagennutzenden Haushalten.

Abbildung 9 stellt die Ergebnisse der Verteilungsanalyse dar. Über alle vier simulierten Szenarien zeigt sich: **Höhere Einkommensklassen profitieren** in weitaus **höherem Umfang** von der Möglichkeit einer privaten Dienstwagenutzung als niedrige Einkommensklassen. In absoluter Rechnung steigt der durchschnittliche, finanzielle Vorteil pro Haushalt und Jahr von unter 10 Euro im Quintil der Haushalte mit den niedrigsten Einkommen auf rund 100 bis 450 Euro im obersten Quintil, je nach betrachtetem Szenario. Rund die Hälfte des Subventionsvolumens aus dem Dienstwagenprivileg kommt den reichsten zwanzig Prozent der Bevölkerung (5. Quintil) zugute.

51 Dabei werden Fahrzeugkosten (nach Vorsteuerabzug), Lohn- und Lohnnebenkosten berücksichtigt. Ertragssteuerliche Aspekte werden hier nicht berücksichtigt.

52 Basis des Simulationsmodells ist eine erweiterte Version des Mikrosimulationsmodells STSM, vgl. Steiner et al. (2012).

53 Das Vorgehen folgt damit in den Grundzügen der Verteilungsanalyse in Jacob et al. (2016). Innerhalb einer Einkommensklasse erfolgt die Zuordnung der Dienstwagen auf zufälliger Basis. Die Ergebnisse sind daher über 50 Wiederholungen der Simulationsrechnung gemittelt. Die Verwendung weiterer, Personen-, Haushalts- oder Fahrzeugmerkmale ist aufgrund der unterschiedlichen Schwerpunktsetzung der beiden Befragungen nicht möglich.

54 Analog zu den obigen Beispielrechnungen wird angenommen, dass auf reine Verbrenner-Pkw ein Rabatt von 15 Prozent auf den Bruttolistenpreis gewährt wird.

55 Das Nettoeinkommen wird bedarfsgewichtet entsprechend Anzahl und Alter der Haushaltsmitglieder. Die Gewichtung folgt der modifizierten OECD-Skala.

In den beiden Szenarien mit "100 Prozent E-Pkw" fällt der finanzielle Vorteil aufgrund der abgesenkten Bemessungssätze deutlich größer aus. Die Simulationsergebnisse verdeutlichen den potenziellen Umfang des **Subventionsvolumens** für den Fall einer raschen **Verbreitung von E-Fahrzeugen** unter neu zugelassenen Dienstwagen. Dabei sind mögliche Verhaltensanpassungen im Sinne einer stärkeren Verbreitung von (E-)Dienstwagen über die kommenden Jahre unberücksichtigt (*Rebound*-Effekte).

Auch in relativer Rechnung, **im Verhältnis zum Haushaltsnettoeinkommen** steigt der finanzielle Vorteil über das Einkommensniveau hinweg an. In den betrachteten Szenarien bewegt sich die Einkommenswirkung zwischen 0,01 bis 0,08 Prozent im untersten Quintil und 0,12 bis 0,74 Prozent im obersten Quintil, sodass sich insgesamt eine **regressive Wirkung** der Dienstwagenbesteuerung ergibt. Die mit dem Einkommen steigende Vorteilswirkung ergibt sich insbesondere als Folge der in den oberen Einkommensgruppen zunehmenden Verfügbarkeit eines

Dienstwagens. Damit bestätigen die Simulationsrechnungen insgesamt die Hypothese einer **sozial unausgewogenen Verteilungswirkung** der Dienstwagenregelung.

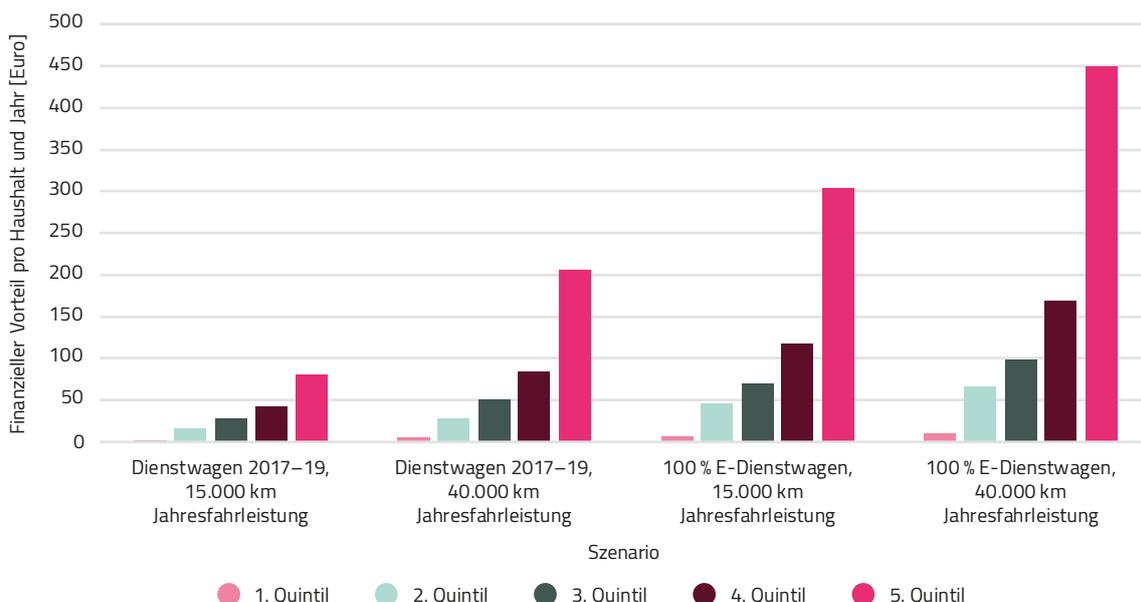
3.4 Wirkung auf die öffentlichen Finanzen

Die derzeitigen Regelungen bewirken durch den Verzicht auf Steuerneutralität **Steuermindereinnahmen in Höhe von mehreren Milliarden Euro jährlich. Mit steigendem Anteil an Elektrofahrzeugen steigt diese Subventionssumme aufgrund des niedrigeren Steuersatzes weiter an.**

Neben der finanziellen Wirkung auf Haushaltsebene hat die Ausgestaltung der Dienstwagenbesteuerung über den Effekt auf die Steuereinnahmen und die Einnahmen der Sozialversicherung auch **fiskalische Bedeutung**. Eigene Hochrechnungen auf Basis der in Abschnitt 3.3 durchge-

Durchschnittlicher finanzieller Vorteil durch Abweichung von Neutralität bei der Besteuerung privat genutzter Dienstwagen in verschiedenen Szenarien, nach Quintilsgruppen des Netto-Äquivalenz-Haushaltseinkommens (alle Haushalte)

Abbildung 9



Quelle: Agora Verkehrswende und Öko-Institut (2021), eigene Berechnungen auf Basis des Sozio-oekonomischen Panels (SOEP), des Mobilitätspanels, sowie der ADAC-Autokostendatenbank

fürten Simulationsrechnungen ergeben in Abhängigkeit des betrachteten Szenarios **verminderte staatliche Einnahmen** in Höhe von 1,3 bis 2,9 Milliarden Euro auf Basis der in den Jahren 2017 bis 2019 verbreiteten Dienstwagen, beziehungsweise 4,9 bis 6,9 Milliarden Euro auf Basis der Szenarien, in denen die derzeit am stärksten nachgefragten BEV und PHEV den Dienstwagenmarkt vollständig repräsentieren. Diese Werte sollten jedoch mit Vorsicht interpretiert werden. Insbesondere lassen sie den tatsächlichen Nutzungsumfang unberücksichtigt und umfassen zudem ausschließlich die Wirkung bei Beschäftigten. Die Besteuerungswirkung von privat genutzten Firmenwagen bei Selbstständigen bleibt also unberücksichtigt, was die Höhe der staatlichen Mindereinnahmen unterschätzt.

Weiterhin ist festzustellen, dass die Bundesregierung die Dienstwagenbesteuerung nicht als Subvention betrachtet. Anders das Umweltbundesamt, das von einer Subventionshöhe von mindestens 3,1 Milliarden Euro pro Jahr für Dienstwagennutzende und deren Arbeitgeber ausgeht.⁵⁶ Andere, meist ältere Studien berechnen ein Subventionsvolumen in ähnlicher Höhe mit einer Spannbreite von 3,2 bis 6,3 Milliarden Euro pro Jahr in Abhängigkeit der unterstellten Annahmen.⁵⁷ Ausgehend von einem Durchschnittswert von 4,8 Milliarden Euro⁵⁸ entspricht das Subventionsvolumen beziehungsweise die **Steuermindereinnahmen** in etwa **einem Prozent des Bundeshaushaltes** von 2019.

Die beschriebenen Schätzungen berücksichtigen den reduzierten Steuersatz für Elektro- und Plug-in Hybrid-Dienstwagen noch nicht. Die (zusätzliche) Förderung von E-Dienstwagen beziffert die Bundesregierung in ihrem Subventionsbericht mit 385 Millionen Euro für das Kassenjahr 2020.⁵⁹ Ausgehend von weiter anhaltenden wachsenden gewerblichen Zulassungszahlen von rein batterieelektrischen und Plug-in-Hybrid-Pkw allgemein und der steigenden Anteile dieser Antriebe am Relevanten Flottenmarkt ist davon auszugehen, dass dieses

Subventionsvolumen in Zukunft **weiter zunehmen wird**. Anderen Studien zufolge steigt die Subventionssumme bei einer Million **zusätzlicher Elektro-Dienstwagen** um etwa eineinhalb Milliarden Euro und damit in einer ähnlichen Dimension, wie in den hier durchgeführten Szenariorechnungen.⁶⁰

56 Vgl. UBA (2016).

57 Das berechnete Subventionsvolumen hängt beispielsweise sowohl von der zugrunde gelegten Anzahl an Dienstwagen als auch den angenommenen privat gefahrenen Kilometern ab.

58 Vgl. Diekmann et al. (2011) und Harding (2014).

59 Vgl. BMF (2019).

60 Vgl. FÖS (2020).

4 Fazit und Handlungsoptionen

Die **gegenwärtige Ausgestaltung** der Dienstwagenbesteuerung **konterkariert** die Bemühungen um eine **sozial ausgewogene Verkehrswende**. Zum einen bieten die gesetzlichen Regelungen die Möglichkeit, die privaten Kosten aus der Nutzung eines Verbrenner-Pkw beträchtlich zu senken, mit den entsprechenden, aus ökologischer Perspektive negativen Folgewirkungen für Flottenzusammensetzung und Fahrleistung. Zum anderen fördert sie Plug-in-Hybrid-Fahrzeuge zusätzlich, auch wenn diese nicht elektrisch genutzt werden und damit auch keinen positiven Effekt für das Klima haben. Und sie erreicht in der Konsequenz eine darüber hinausgehende steuerliche Besserstellung von rein batterieelektrischen Pkw nur unter dem Einsatz erheblicher fiskalischer Mittel. Die staatliche Förderung des Markthochlaufs von BEV erscheint mithin teurer als nötig: Steuerliche Begünstigungen für elektrisch gefahrene Dienstwagen könnten ihre Anreizwirkung auch auf einem insgesamt höheren Besteuerungsniveau entfalten, das auf die Herstellung von Steuerneutralität für Verbrenner-Pkw abzielt. Gleichzeitig erreichen die finanziellen Privilegien, die eine Dienstwagennutzung zu privaten Zwecken bietet, in erster Linie Haushalte mit hohem bis sehr hohem Einkommen.

Eine **Neugestaltung** der Dienstwagenbesteuerung bietet die **Chance, die Verkehrswende zu beschleunigen**: über einen elektrifizierten Fahrzeugbestand sowie eine Vermeidung von privaten Fahrten zum „Flatrate“-Tarif. Subventionsmindernde Reformen hätten zudem das wertvolle Potenzial, die sozial unausgewogene Verteilungswirkung des Dienstwagenprivilegs abzubauen und den fiskalischen Spielraum für fair ausgestaltete Klimaschutzmaßnahmen signifikant zu erhöhen.

Um eine ökologische und faire Besteuerung zu etablieren, könnte sowohl auf der Seite der Dienstwagennutzer:innen als auch auf Seite der Arbeitgeber angesetzt werden. Naheliegende **Ansatzpunkte für Reformen** sind insbesondere die steuerliche Bemessung des Nutzungswerts sowie die Absetzbarkeit von Fahrzeugkosten im Rahmen der Ertragsbesteuerung.

4.1 Internationale Beispiele für emissionsensitive Lösungen

Im europäischen Vergleich fällt in Deutschland insbesondere die Besteuerung von emissionsintensiven Dienstwagen niedrig aus. In anderen Ländern ist beispielsweise die Bemessung des Nutzungswerts oder die Absetzbarkeit der Fahrzeugkosten nach CO₂-Emissionen gestaffelt, sodass Pkw mit hohen Emissionen deutlich stärker besteuert werden.

Ein Blick auf die steuerlichen **Dienstwagenregelungen der europäischen Nachbarn** Deutschlands offenbart alternative Gestaltungsmöglichkeiten weg von einer pauschalen Regelung hin zu Lösungen, die deutlich stärker nach ökologischen Kriterien gestaltet sind.

So ist die Besteuerung des geldwerten Vorteils im **Vereinigten Königreich** bereits seit dem Jahr 2002 nach CO₂-Emissionen gestaffelt, sodass besonders emissionsstarke Dienstwagen pro Monat mit über drei Prozent des Bruttolistenpreises versteuert werden müssen, während bei Nullemissionsfahrzeugen und Plug-in-Hybriden mit einer rein batterieelektrischen Mindestreichweite von 130 Kilometern nur 0,167 Prozent fällig werden. Anders als in Deutschland wird der geldwerte Vorteil aus vom Unternehmen übernommenen Kraftstoffkosten für private Fahrten zusätzlich pauschal besteuert, indem ein fixer Betrag zum Listenpreis addiert wird. Für Plug-in-Hybride ist die Besteuerung stärker als in Deutschland nach der elektrischen Reichweite gestaffelt. Auch die Abschreibungsdauer der Anschaffungskosten ist seit dem Jahr 2009 nach CO₂-Emissionen gestaffelt. Aktuell ist diese für Fahrzeuge mit CO₂-Emissionen von mehr als 50 Gramm pro Kilometer gegenüber Niedrigemissionsfahrzeugen verdreifacht (rund 16,7 Jahre statt 5,6 Jahre), während Nullemissionsfahrzeuge vollständig im ersten Jahr abgeschrieben werden können.⁶¹

In **Belgien** ist die pauschale Besteuerung der privaten Dienstwagennutzung ebenfalls von den CO₂-Emissionen des Fahrzeugs abhängig. Neben dem Bruttolistenpreis, der Kraftstoffart und einem CO₂-basierten Emissionsfaktor fließt auch noch das Alter des Fahrzeuges in die Berechnung des geldwerten Vorteils ein: Der für die Besteuerung

61 Werte für ab dem 01. April 2021 zugelassene Fahrzeuge für das Steuerjahr 2022. Vgl. ACEA (2021).

erung herangezogene Bruttolistenpreis wird mit jedem zusätzlichen Jahr ab dem Tag der Erstzulassung um sechs Prozent verringert, maximal um 30 Prozent. Das dienstwagenbereitstellende Unternehmen zahlt zusätzlich eine vom Bruttolistenpreis und Antrieb des Dienstwagens abhängige Steuer und kann anfallende Kosten nicht mehr vollends über die Betriebsausgaben absetzen, wenn der Firmenwagen einer Person auch für private Zwecke zur Verfügung gestellt wird. Übernimmt das Unternehmen mindestens teilweise die Kraftstoffkosten für private Zwecke, fällt die Absetzbarkeit noch geringer aus.⁶²

In vielen Ländern gelten zudem Obergrenzen bei der Absetzbarkeit der Fahrzeugkosten als Betriebsausgaben. Dies trifft beispielsweise auf **Frankreich** zu. Hier ist die Obergrenze zusätzlich nach CO₂-Emissionen gestaffelt. Zudem fällt in Frankreich die Umsatzsteuer auf Kauf bzw. Leasing und Wartung eines Firmen-Pkw im Gegensatz zur Situation in Deutschland nicht unter den Vorsteuerabzug.⁶³

Auch in Deutschland stehen eine Reihe von **Reformoptionen** zur Verfügung. Bei der Ausgestaltung einer reformierten Besteuerung ist darauf zu achten, dass **Zielkonflikte** zwischen ökologischer Wirkung, ökonomischer Effizienz, sozialen Verteilungswirkungen und Erhebungsaufwand möglichst klein gehalten werden. Zudem sollten **Wechselwirkungen mit anderen fiskalischen Instrumenten** wie der Entfernungspauschale, der Kfz-Steuer und der Kaufprämie für Elektrofahrzeuge berücksichtigt werden.

Im besten Fall ist die Umgestaltung der Dienstwagenbesteuerung Bestandteil einer umfassenden und aufeinander abgestimmten, ökologischen Modernisierung dieses Instrumentenbündels. So könnten über eine CO₂-orientierte Reform der Kfz-Steuer, die im Verbund mit den bestehenden Kaufprämien ein wirksames Bonus-Malus-System etabliert, noch gezieltere und stärker sichtbare Anreize in Richtung emissionsarmer oder -freier Fahrzeuge gesetzt werden, die auf alle Kauf- und Leasingfälle von Pkw einwirken. Die Reform der Dienstwagenbesteuerung könnte dann auf die Herstellung von Steuerneutralität

abzielen, und eine vorübergehende (zusätzliche) Förderung elektrisch gefahrener Pkw gezielter, und damit zu geringeren fiskalischen Kosten, realisieren.

4.2 Reformoptionen auf Arbeitgeberseite

Auf Seite der Unternehmen könnte die Einführung einer CO₂-Komponente bei der Absetzbarkeit der Fahrzeugkosten oder eine antriebsspezifische Abschreibungsdauer verstärkte Anreize zur Anschaffung emissionsarmer Dienstwagen setzen.

Auf der Seite der Arbeitgeber könnte der Gesetzgeber grundsätzlich bei den Möglichkeiten des **Vorsteuerabzugs** sowie der **Abschreibung der Fahrzeugkosten** ansetzen. Beide steuerlichen Regelungen bewirken momentan, dass für Unternehmen die effektiven Kosten der Fahrzeughaltung und -nutzung bisweilen deutlich niedriger ausfallen können als im Falle einer privaten Fahrzeughaltung. Diesen relativen Kostenvorteil können Arbeitgeber bei den Vertragsverhandlungen an ihre Beschäftigten weiterleiten, je nachdem, wie die Verhandlungsmacht zwischen den beiden Parteien verteilt ist. Eine **Einschränkung oder Differenzierung** dieser beiden steuersenkenden Regelungen **nach umweltrelevanten Kriterien** könnte, soweit rechtlich möglich, nicht nur bei Dienstwagen, sondern bei betrieblich gehaltenen Fahrzeugen generell eine Anreizwirkung auf Seite der Unternehmen in Richtung bestimmter Fahrzeugeigenschaften erzeugen.

Eine naheliegende Möglichkeit ist die **Bindung des Umfangs der Absetzbarkeit** der Fahrzeugkosten an die **spezifischen CO₂-Emissionen** des Fahrzeugs. Eine solche Reform würde die bestehenden Kaufprämien für Elektrofahrzeuge durch eine emissionsbezogene Komponente auf betrieblicher Ebene ergänzen und zur Finanzierung der staatlichen Kaufprämien beitragen. Gleichzeitig ist eine allgemeine und stark progressive CO₂-bezogene Komponente beim Fahrzeugkauf im Rahmen der Kfz-Steuer möglicherweise vorzuziehen, da diese auch privat zugelassene Fahrzeuge einbezieht. Eine verstärkte Anreizwirkung hin zu Elektromobilität könnte auch eine **verkürzte Abschreibungsdauer** für **batterieelektrische**

62 Vgl. ACEA (2021). Ein aktueller Gesetzentwurf sieht bis 2028 zudem ein Absenken der Absetzbarkeit von Verbrenner-Dienstwagen auf null vor.

63 Vgl. ACEA (2021).

Fahrzeuge bewirken, wie sie in Deutschland bereits für rein elektrische Nutzfahrzeuge existiert.⁶⁴

4.3 Reformoptionen auf Seite der Arbeitnehmer:innen

Zentraler Ansatzpunkt einer ökologischen und gerechten Dienstwagenbesteuerung auf Seite der Angestellten ist die Bemessung des Nutzungswerts im Rahmen der Einkommensteuer. Es gilt, steuerliche Neutralität zwischen privater Dienstwagennutzung und der Nutzung eines privaten Pkw anzunähern. Hierzu stehen vielfältige Reformoptionen zur Verfügung.

Auf Ebene der Dienstwagennutzer:innen sollte eine Reform der steuerlichen Regelungen in erster Linie auf die **Herstellung von Steuerneutralität** abzielen, zuvorderst bei Verbrenner-Pkw und Plug-in-Hybrid-Pkw mit geringer elektrischer Reichweite beziehungsweise Nutzung. Hinter dem sperrigen Begriff der Steuerneutralität verbirgt sich ein einfacher Gedanke: Für Beschäftigte sollte es nicht länger finanziell attraktiv sein, einen Teil des Gehalts durch die Sachleistung „Dienstwagen“ ersetzt zu bekommen. Dazu ist es erforderlich, dass der geldwerte Vorteil aus der Privatnutzung eines Dienstwagens möglichst nah am jeweils tatsächlichen Nutzungswert bemessen wird.

Eine Option, die vergünstigende Wirkung der Dienstwagenbesteuerung abzumildern, ist die Streichung der pauschalen Bemessungsmethode nach Bruttolistenpreis. Das **Führen eines (elektronischen) Fahrtenbuchs** würde dann zur **Pflicht**, inklusive detaillierter Abrechnung nach privater und dienstlicher Fahrleistung, ein zusätzlicher Kilometer privater Fahrleistung ist dann aus der Sicht des Nutzenden immer mit Grenzkosten größer null verbunden, sodass der Anreiz einer unbegrenzten Ausweitung der Fahrleistung entfällt. Gegen diese Reform spricht jedoch der hohe bürokratische Aufwand aufseiten aller Akteure (Nutzer:in, Unternehmen, Finanzbehörden) und dass Steuerneutralität weiterhin nicht hergestellt wäre.

Eine teilweise Auflösung dieses Zielkonflikts bestünde darin, die Bemessung des geldwerten Vorteils um eine **pauschalierte Nutzungskomponente für private Fahrten** zu ergänzen. Diese könnte sich an der Jahresfahrleistung des Dienstwagens orientieren. Dazu wäre ein Prozentsatz festzulegen, der einen Teil der Gesamtfahrleistung pauschal der privaten Nutzungssphäre zurechnet (einschließlich Fahrten vom und zum Arbeitsplatz). Der Prozentsatz müsste so gewählt werden, dass für möglichst viele Nutzungsszenarien Steuerneutralität stark angenähert wird, ohne dass der Vorteil der Pauschalierung gegenüber dem Führen eines Fahrtenbuchs in der Breite verloren geht. Denn ein geringerer privater Nutzungsanteil könnte weiterhin durch ein Fahrtenbuch nachgewiesen werden. Eine solche Reform erhöht mittels Orientierung an Steuerneutralität für Dienstwagenfahrer:innen den Anreiz zur Begrenzung der Fahrleistung und ist relativ bürokratiearm, da lediglich die Jahresfahrleistung des Dienstwagens zusätzlich dokumentiert werden müsste.⁶⁵

Im Sinne einer **Minimalvariante** einer Reform könnte der steuerliche **Bemessungssatz** über alle Antriebsarten hinweg **angehoben werden**, beispielsweise um 0,5 oder einen Prozentpunkt. Die Abweichung von der Steuerneutralität würde hierdurch stark abgebaut, während der Anreiz zur Anschaffung von E-Fahrzeugen bestehen bliebe. Eine **Differenzierung** des Bemessungssatzes **nach den CO₂-Emissionen, zumindest aber weiterhin nach der Antriebsart**, erscheint sinnvoll – insofern diese nicht bereits in den Absetzungsregelungen auf Unternehmensebene implementiert wird. Problematisch an dieser „einfachen“ Lösung ist, dass Grenzkosten von null für Privatfahrten aus Sicht der Dienstwagennutzenden weiterhin möglich sind und (Fehl-)Anreize in Richtung eines hohen privaten Verbrauchs von Kraftstoffen und Strom bestehen bleiben. Zudem werden Neuwagen gegenüber Gebrauchtwagen in relativer Rechnung noch attraktiver, als dies ohnehin bereits der Fall ist.

Eine **Bemessung am tatsächlichen Kaufpreis des Fahrzeugs** beziehungsweise prozentuale Abschläge nach Fahrzeugalter könnten dem entgegenwirken – wobei der (durchschnittliche) Bemessungssatz dann insgesamt höher ausfallen sollte. Werden für die Bemessungsgrundlage auch emissionsbezogene Prämienzahlungen sowie im Jahr der Zulassung anfallende, stärker CO₂-orientierte

64 Für diese gilt eine Sonderabschreibung von 50 Prozent im Jahr der Anschaffung, zusätzlich zur regulären Abschreibung. Die Regelung gilt ab 2020 und ist bis Ende 2030 befristet.

65 Vgl. Diekmann et al. (2011).

Steuern berücksichtigt, könnten noch gezieltere Anreize zur Anschaffung emissionsarmer Dienstwagen gesetzt werden.

Eine **steuerliche Besserstellung von BEV** gegenüber sonstigen Antriebstechnologien mit direkten Emissionen erscheint zur Unterstützung des Markthochlaufs grundsätzlich sinnvoll. Bei **PHEV** sollte die **Steuervergünstigung** jedoch an den **Anteil der elektrischen Fahrleistung** gekoppelt werden und entfallen, falls diese nur gering ausfällt. Die damit einhergehende Subventionswirkung für E-Pkw, die über die staatlichen Kaufprämien hinaus erfolgt, sollte jedoch **in ihrer Höhe und zeitlich begrenzt** erfolgen, und **degressiv** gestaltet werden. Nur so lassen sich unausgewogene Verteilungswirkungen gegenüber jenen, die keinen Dienstwagen nutzen können, vermeiden.

Neben der Reform der steuerlichen Regelungen können **Unternehmen** auch schon heute zum Beispiel durch die **Anpassung** ihrer **Car Policy**, Schritte in Richtung einer **nachhaltigen und elektrischen Unternehmensmobilität** gehen. Die *Car Policy* beschreibt ein firmeninternes Regelwerk, das Regelungen zur Nutzung und Auswahl von Dienstwagen festlegt und damit die Unternehmensmobilität prägt. Über die *Car Policy* kann zum Beispiel vorgeschrieben werden, die Fahrtenbuchmethode zu nutzen oder es können Anreize zur Auswahl von kleineren oder elektrischen Fahrzeugen gesetzt werden.

Eine nachhaltige und umfassende Transformation des Verkehrssektors wird nur gelingen, wenn solche Initiativen in einen Mix aus ökologisch effektiven, ökonomisch effizienten und sozial ausgewogenen Politikinstrumenten eingebettet sind. Die aktuell bestehende Ausgestaltung der Dienstwagenbesteuerung weist Defizite bei jedem der drei Prinzipien auf.

5 Quellen- und Literaturverzeichnis

ACEA (2021): European Automobile Manufacturers' Association. ACEA Tax Guide 2021. URL: https://www.acea.auto/files/ACEA_Tax_Guide_2021.pdf. Letzter Zugriff am: 10.09.2021.

ADAC (2021): Allgemeiner Deutscher Automobil-Club e.V. Autokosten. URL: <https://www.adac.de/rund-ums-fahrzeug/auto-kaufen-verkaufen/autokosten/>. Letzter Zugriff am: 30.08.2021.

Agora Verkehrswende (2021): Agora Verkehrswende. Wie fair sind die Klimaschutzmaßnahmen im Straßenverkehr? Soziale Verteilungseffekte der CO₂-Bepreisung sowie der Förderung der Elektromobilität. URL: https://www.agora-verkehrswende.de/fileadmin/Projekte/2021/Faktenblatt_Klimaschutzmassnahmen_sozial/55_Faktenblatt_Klimaschutzmassnahmen_sozial.pdf. Letzter Zugriff am: 02.08.2021.

Agora Verkehrswende; Öko-Institut (2020): Agora Verkehrswende und Öko-Institut. Unternehmen als Wegbereiter für Elektromobilität. Die Rolle gewerblicher Fahrzeugflotten bei der Elektrifizierung des Straßenverkehrs in Deutschland. URL: <https://www.agora-verkehrswende.de/veroeffentlichungen/unternehmen-als-wegbereiter-fuer-elektromobilitaet/>. Letzter Zugriff am: 20.06.2021.

BMF (2014): Bundesministerium der Finanzen. Umsatzsteuer; Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei (teil-) unternehmerisch verwendeten Fahrzeugen. URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2014-06-05-vorsteuerabzug-und-umsatzbesteuerung-bei-teil-unternehmerisch-verwendeten-fahrzeugen.pdf?__blob=publicationFile&v=2. Letzter Zugriff am: 09.09.2021.

BMF (2018): Bundesministerium der Finanzen. Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer. URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Lohnsteuer/2018-04-04-LSt-Behandlung-Ueberlassung-betriebl-Kfz-Arbeitnehmer.pdf?__blob=publicationFile&v=3. Letzter Zugriff am: 06.08.2021.

BMF (2019): Bundesministerium der Finanzen. 27. Subventionsbericht des Bundes, 2017-2020. URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2020-03-01-Subventionsbericht.pdf?__blob=publicationFile&v=16. Letzter Zugriff am: 11.07.2021.

Compensation Partner (2019): Compensation Partner. Firmenwagenmonitor 2019. URL: <https://www.compensation-partner.de/downloads/firmenwagenmonitor-2019-studie.pdf>. Letzter Zugriff am: 03.09.2021.

Destatis (2021): Statistisches Bundesamt. Aus- und Einfuhr (Außenhandel): Deutschland, Jahre, Warenverzeichnis (8-Steller). URL: <https://www-genesis.destatis.de/genesis/online?operation=abrufabelleBearbeiten&levelindex=1&levelid=1627030055632&auswahloperation=abrufabelleAuspraegungAuswaehlen&auswahlverzeichnis=ordnungsstruktur&auswahlziel=werteabruf&code=51000-0013&auswahltext=&wertauswahl=436&wertauswahl=256&wertauswahl=253&wertauswahl=1308&wertauswahl=437&wertauswahl=257&wertauswahl=254&wertauswahl=1307&wertabruf=Werteabruf#abreadcrumb>

Diekmann et al. (2011): Diekmann, L. C.; Gerhards, E.; Klinski, S.; Meyer, B.; Schmidt, S.; Thöne, Michael. Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland. FiFo-Berichte No. 13.

FÖS (2020): Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft e.V. (FÖS): Zehn klimaschädliche Subventionen im Fokus. Wie ein Subventionsabbau den Klimaschutz voranbringt und den Bundeshaushalt entlastet. Studie im Auftrag von Greenpeace. URL: https://foes.de/publikationen/2020/2020-11_FOES_10_klimaschaedliche_Subventionen_im_Fokus.pdf. Letzter Zugriff am: 18.08.2021.

Goebel et al. (2019): Goebel, J.; Grabka, M.; Liebig, S.; Kroh, M.; Richter, D.; Schröder, C.; Schupp, J. The German Socio-Economic Panel (SOEP). Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik 239 (2), S. 345–360.

Harding (2014): Harding, M. Personal Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses: Estimating the Fiscal and Environmental Costs. OECD Taxation Working Papers, No. 20. OECD Publishing, Paris.

Jacob et al. (2016): Jacob, K.; Guske, A.; Weiland, S.; Range, C.; Pestel, N.; Sommer, E. Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente. Studie im Auftrag des Umweltbundesamtes. URL: https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/1410/publikationen/2018-01-11_texte_73-2016_abschlussbericht_verteilungswirkungen_final.pdf. Letzter Zugriff am: 12.09.2021.

KBA (2021a): Kraftfahrt-Bundesamt. Bestand an Kraftfahrzeugen und Kraftfahrzeuganhängern nach Bundesländern, Fahrzeugklassen und ausgewählten Merkmalen. URL: https://www.kba.de/SharedDocs/Publikationen/DE/Statistik/Fahrzeuge/FZ/2021/fz27_202107.xlsx?__blob=publicationFile&v=3. Letzter Zugriff am: 30.08.2021.

KBA (2021b): Kraftfahrt-Bundesamt. Bestand an Pkw in den Jahren 2011 bis 2020 nach ausgewählten Haltergruppen. URL: https://www.kba.de/DE/Statistik/Fahrzeuge/Bestand/Halter/2020/2020_b_halter_zeitreihen.html?nn=3524774&fromStatistic=3524774&yearFilter=2020&fromStatistic=3524774&yearFilter=2020. Letzter Zugriff am: 18.08.2021.

KBA (2021c): Kraftfahrt-Bundesamt. Besitzumschreibungen von Personenkraftwagen in den Jahren 2010 bis 2019 nach ausgewählten Haltergruppen. URL: https://www.kba.de/DE/Statistik/Fahrzeuge/Besitzumschreibungen/Halter/2019/2019_u_halter_zeitreihen.html?nn=3527076&fromStatistic=3527076&yearFilter=2019&fromStatistic=3527076&yearFilter=2019. Letzter Zugriff am: 12.07.2021.

KBA (2021d): Kraftfahrt-Bundesamt. Neuzulassungen von Pkw in den Jahren 2010 bis 2019 nach ausgewählten Haltergruppen. URL: https://www.kba.de/DE/Statistik/Fahrzeuge/Neuzulassungen/Halter/2019/2019_n_halter_zeitreihen.html?nn=3524876&fromStatistic=3524876&yearFilter=2019&fromStatistic=3524876&yearFilter=2019. Letzter Zugriff am: 21.07.2021.

KBA (2021e): Kraftfahrt-Bundesamt. Neuzulassungen von Kraftfahrzeugen mit alternativem Antrieb im Juni 2021 (FZ 28). URL: https://www.kba.de/SharedDocs/Publikationen/DE/Statistik/Fahrzeuge/FZ/2021_monatlich/

FZ28/fz28_2021_06.xlsx?__blob=publicationFile&v=3. Letzter Zugriff am: 23.07.2021.

KBA (2021f): Kraftfahrt-Bundesamt. Besitzumschreibungen von Kraftfahrzeugen und Kraftfahrzeuganhängern – Monatsergebnisse (FZ 9). URL: https://www.kba.de/DE/Statistik/Fahrzeuge/Besitzumschreibungen/Monatsergebnisse/monatsergebnisse_u_node.html. Letzter Zugriff am: 07.09.2021.

KBA (2021g): Kraftfahrt-Bundesamt. Neuzulassungen von Kraftfahrzeugen und Kraftfahrzeuganhängern – Monatsergebnisse. URL: https://www.kba.de/DE/Statistik/Fahrzeuge/Neuzulassungen/MonatlicheNeuzulassungen/monatl_neuzulassungen_node.html. Letzter Zugriff am: 30.08.2021.

KBA (2021h): Kraftfahrt-Bundesamt. Neuzulassungen von Personenkraftwagen nach Segmenten und Modellreihen. Monatsergebnisse Dezember 2020 (FZ 11). URL: https://www.kba.de/SharedDocs/Publikationen/DE/Statistik/Fahrzeuge/FZ/2020_monatlich/FZ11/fz11_2020_12.xlsx.xlsx?__blob=publicationFile&v=1. Letzter Zugriff am: 25.07.2021.

KIT (2020): Karlsruher Institut für Technologie. Deutsches Mobilitätspanel (MOP) – Wissenschaftliche Begleitung und Auswertungen. Bericht 2019/2020: Alltagsmobilität und Fahrleistung. URL: http://daten.clearingstelle-verkehr.de/192/218/Bericht_MOP_19_20.pdf. Letzter Zugriff am: 13.09.2021.

OECD (2021): Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung. Taxing Wages 2021. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2021_83a87978-en#page75. Letzter Zugriff am: 04.08.2021.

Öko-Insitut (2020): Öko-Institut. Impulse für mehr Klimaschutz und soziale Gerechtigkeit in der Verkehrspolitik. Kurzstudie im Auftrag des Naturschutzbunds Deutschland (NABU). URL: https://www.nabu.de/imperia/md/content/nabude/verkehr/20-11-27-_studie_impulse_f_r_mehr_klimaschutz_und_sozialvertr_glichkeit_in_der_verkehrspolitik.pdf. Letzter Zugriff am: 20.07.2021.

Prognos; Öko-Institut; Wuppertal-Institut (2021): Klimaneutrales Deutschland 2045. Wie Deutschland seine Klimaziele schon vor 2050 erreichen kann. Studie im Auftrag von Stiftung Klimaneutralität, Agora Energiewende und Agora Verkehrswende. URL: https://www.agora-verkehrswende.de/fileadmin/Projekte/2021/KNDE_2045/Klimaneutrales-Deutschland-2045.pdf. Letzter Zugriff am: 22.07.2021.

Springer Gabler (2021): Springer Gabler Verlag. Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: geldwerter Vorteil. URL: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/geldwerter-vorteil-36904/version-260351>. Letzter Zugriff am: 16.09.2021.

Steiner et al. (2012): Steiner, V.; Wrohlich, K.; Haan, P.; Geyer, J. Documentation of the Tax-Benefit Microsimulation Model STSM: Version 2012. DIW Data Documentation 63. URL: https://www.wiwiss.fu-berlin.de/fachbereich/vwl/steiner/forschung/STSM_datadoc_2012-063.pdf.

SVR Wirtschaft (2011): Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung. Verantwortung für Europa wahrnehmen. Jahresgutachten 2011/12. URL: https://www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/fileadmin/dateiablage/download/gutachten/ga11_ges.pdf. Letzter Zugriff am 22.07.2021.

SVR Wirtschaft (2020): Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung. Corona-Krise gemeinsam bewältigen, Resilienz und Wachstum stärken. Jahresgutachten 2020/21. URL: https://www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/fileadmin/dateiablage/gutachten/jg202021/JG202021_Gesamtausgabe.pdf. Letzter Zugriff am 22.07.2021.

T&E (2021): Transport & Economics. Deutschlands Steuerpolitik für Dienstwagen. Eine (verpasste) Chance für die Elektrifizierung des Straßenverkehrs. URL: <https://www.transportenvironment.org/sites/te/files/publications/T%26E%20Briefing%20-%20Deutschlands%20Steuerpolitik%20f%C3%BCr%20Dienstwagen%20%281%29.pdf>. Letzter Zugriff am: 29.07.2021.

UBA (2016): Umweltbundesamt. Umweltschädliche Subventionen in Deutschland. URL: https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikationen/uba_fachbroschuere_umweltschaedliche-subventionen_bf.pdf. Letzter Zugriff am: 18.08.2021.

6 Anhang

Finanzielle Wirkung der verschiedenen Szenarien*

Tabelle A1

	Privat-Pkw/ Kilometergeld (Referenz-szenario)	Privat-Pkw/ Car Allowance	Dienstwagen/ Fahrtenbuchmethode	Dienstwagen/ Listenpreismethode
Pkw-Modell	Audi Q5 50 TDI quattro tiptronic			
Bruttolistenpreis in Euro (inkl. Sonderausstattung)	65.445			
Motorart	Diesel			
Motorleistung in kW	210			
Fahrzeugkosten gesamt in Euro	14.868			
Pkw-Halter	Arbeitnehmer:in	Arbeitnehmer:in	Arbeitgeber	Arbeitgeber
Bruttogehalt in Euro (Max./Min.)	71.000/71.000	71.000/70.886	58.240/53.000	57.800/54.830
Kilometergeld in Euro	1.200	–	–	–
Car Allowance in Euro	–	1.200	–	–
Nutzungswert-bemessung	–	–	Fahrtenbuch	Listenpreis
geldwerter Vorteil in Euro	0	0	9.596	11.387

* Allen Berechnungen liegen folgende Annahmen zugrunde: Fahrzeug: klassenübliche Ausstattung nach ADAC-Vorgabe; 20.000 Kilometer Gesamtjahresfahrleistung, davon 16.000 Kilometer privat (einschl. Arbeitsweg); drei Jahre Haltedauer; Autokosten nach ADAC-Autokostendatenbank; Arbeitgeber: gewerbesteuerpflichtig, Körperschaftsteuerpflichtig, Umsatzsteuerpflichtig; Arbeitnehmer:in: keine weiteren Einkünfte, ledig, ohne Kinder, gesetzlich versichert, Kirchenmitglied

Quelle: Agora Verkehrswende und Öko-Institut (2021), eigene Berechnungen auf Basis von ADAC (2021)

ÜBER DAS PROJEKT WEGE ZUR ELEKTRISCHEN UND NACHHALTIGEN UNTERNEHMENSMOBILITÄT

Das Projekt *Wege zur elektrischen und nachhaltigen Unternehmensmobilität* wird vom Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und nukleare Sicherheit gefördert und vom Öko-Institut, der Agora Verkehrswende und der Stiftung KlimaWirtschaft in Kooperation mit Unternehmen eines breiten Branchenspektrums durchgeführt. Zu den Partnerunternehmen zählen die Deutsche Bahn, EnBW, Gegenbauer, R+V, sowie die Telekom Mobility Solutions. Ziel des Projektes ist es, Wege zu einer elektrischen und nachhaltigen Unternehmensmobilität aufzuzeigen.

Öko-Institut e.V.

Borkumstraße 2 | 13189 Berlin
Tel. +49 30 40 50 85-0 | Fax +49 30 40 50 85-388
www.oeko.de | info@oeko.de



Stiftung KlimaWirtschaft

Linienstraße 139/140 | 10115 Berlin
Tel. +49 30 20 21 43 20
www.klimawirtschaft.org | stiftung@klimawirtschaft.org



Agora Verkehrswende

Anna-Louisa-Karsch-Str. 2 | 10178 Berlin
T +49 (0)30 700 14 35-000 | F +49 (0)30 700 14 35-129
www.agora-verkehrswende.de | info@agora-verkehrswende.de

