



75 Jahre  
Demokratie  
lebendig



Deutscher Bundestag  
Wissenschaftliche Dienste

---

## Ausarbeitung

---

## Verständnis des Begriffs der klimaschädlichen Subventionen

## Verständnis des Begriffs der klimaschädlichen Subventionen

Aktenzeichen: WD 5 - 3000 - 080/24; WD 4 - 3000 - 036/24  
Abschluss der Arbeit: 06.06.2024  
Fachbereich: WD 5: Wirtschaft, Energie und Umwelt  
(Abschnitte 1 bis 4)  
WD 4: Haushalt und Finanzen  
(Abschnitt 5)

---

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

---

## Inhaltsverzeichnis

<b>1.</b>	<b>Einleitung</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Fragestellung</b>	<b>5</b>
<b>3.</b>	<b>Typen und Wirkung von Subventionen</b>	<b>5</b>
<b>4.</b>	<b>„Klimaschädliche Subventionen“</b>	<b>8</b>
4.1.	Staatliche Akteure in Deutschland	8
4.1.1.	Bundesministerium der Finanzen, Zuwendungs- und Haushaltsrecht	8
4.1.1.1.	Subvention im Lichte von § 12 Stabilitäts- und Wachstumsgesetz	8
4.1.1.2.	Klimaschädlichkeit	11
4.2.	Umweltbundesamt	13
4.2.1.	Weiter Subventionsbegriff anhand des Erkenntnisziels	13
4.2.2.	Umweltschädlichkeit mit Schutzgut Klima	15
4.3.	Europäische Union	16
4.3.1.	Begriff der europäischen Beihilfe	16
4.3.2.	Begriffe des Umweltaktionsprogramms der EU	16
4.4.	Internationale Organisationen	17
4.4.1.	World Trade Organisation	17
4.4.2.	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung	18
4.5.	Forschungsinstitutionen	19
4.5.1.	Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft	19
4.5.2.	Institut für Weltwirtschaft	21
4.5.3.	Kopernikus-Projekt Ariadne am Potsdam Institut für Klimafolgenforschung	22
4.6.	Zwischenergebnis zum Subventionsbegriff	23
<b>5.</b>	<b>Steuerliche Maßnahmen im Verkehrssektor: Agrardiesel, Flugbenzin, Dienstwagen</b>	<b>23</b>
5.1.	Einleitung zur Besteuerung von Agrardiesel, Flugbenzin und Dienstwagen	23
5.2.	Besteuerung von Agrardiesel	24
5.3.	Besteuerung von Flugbenzin	25
5.4.	Besteuerung der privaten Nutzung von Dienstwagen	27
5.4.1.	Geltende Vorschriften	27
5.4.2.	Genese der sogenannten 1-Prozent-Regelung	28
5.4.3.	Rechtsprechung	30
5.4.4.	Zwischenergebnis zur steuerlichen Klassifizierung der 1-Prozent-Regelung	30
5.4.5.	Wesentliche Kritikpunkte an der 1-Prozent-Regelung	31

## 1. Einleitung

Bereits die letzte Bundesregierung hatte im Klimaschutzplan 2050 von 2016 den „Abbau umweltschädlicher Subventionen“ angekündigt.<sup>1</sup> Im aktuellen Koalitionsvertrag zwischen SPD, Bündnis 90/Die Grünen und FDP haben sich die Koalitionspartner ebenfalls darauf verständigt: „Wir wollen zusätzliche Haushaltsspielräume dadurch gewinnen, dass wir im Haushalt [...] umwelt- und klimaschädliche Subventionen und Ausgaben abbauen.“<sup>2</sup>

Dasselbe forderte ebenfalls im Jahr 2021 das Umweltbundesamt (UBA) im Rahmen seiner Analyse „Umweltschädliche Subventionen in Deutschland“.<sup>3</sup> In der Studie macht das UBA deutlich, dass der Begriff der Subvention „[w]eder in der finanzwissenschaftlichen Literatur noch in der Praxis“ **einheitlich** verwendet wird. Aber auch die Attribute „umweltschädlich“ und „klimaschädlich“ sind nicht eindeutig definiert. Das UBA benennt ein entscheidendes Kriterium der verschiedenen Akteure für ihre Definition des Begriffs „Subvention“:

„Jede Definition, jede Erweiterung oder Einschränkung des Subventionsbegriffs, ist letztlich mit methodischen und normativen Problemen verbunden. Entscheidendes Kriterium für die Eignung des gewählten Subventionsbegriffs ist das jeweils formulierte **Erkenntnisziel**.“<sup>4</sup>

Weiter forderte der Bundesrechnungshof im Jahr 2022 in einem nach § 99 BHO<sup>5</sup> initiativ verfassten Bericht „zur Steuerung des Klimaschutzes in Deutschland“ den Abbau „klimaschädlicher Subventionen“:

„Klimaschädliche Subventionen sollten abgebaut werden. Eine bessere Klimagovernance ist nötig. Dazu gehören eine funktionierende ressortübergreifende Koordinierung,

- 
- 1 Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, Bau und Reaktorsicherheit, Klimaschutzplan 2050, beschlossen im November 2016, S. 73, [https://www.bmwk.de/Redaktion/DE/Publikationen/Industrie/klimaschutzplan-2050.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](https://www.bmwk.de/Redaktion/DE/Publikationen/Industrie/klimaschutzplan-2050.pdf?__blob=publicationFile&v=1).
  - 2 Mehr Fortschritt wagen – Bündnis für Freiheit, Gerechtigkeit und Nachhaltigkeit, Koalitionsvertrag 2021-2025 zwischen der Sozialdemokratischen Partei Deutschlands (SPD), Bündnis 90/Die Grünen und den Freien Demokraten (FDP), S. 129, [https://www.spd.de/fileadmin/Dokumente/Koalitionsvertrag/Koalitionsvertrag\\_2021-2025.pdf](https://www.spd.de/fileadmin/Dokumente/Koalitionsvertrag/Koalitionsvertrag_2021-2025.pdf).
  - 3 Burger/Brettschneider, UBA (Hrsg.), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland, Aktualisierte Ausgabe 2021, Texte 143/2021, v.a. S. 13 ff., [https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikationen/texte\\_143-2021\\_umweltschaedliche\\_subventionen.pdf](https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikationen/texte_143-2021_umweltschaedliche_subventionen.pdf).
  - 4 Burger/Brettschneider, UBA (Hrsg.), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland, Aktualisierte Ausgabe 2021, Texte 143/2021, S. 16, [https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikationen/texte\\_143-2021\\_umweltschaedliche\\_subventionen.pdf](https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikationen/texte_143-2021_umweltschaedliche_subventionen.pdf); Hervorhebung durch Verf.
  - 5 Nach § 99 BHO können Berichte „[ü]ber Angelegenheiten von besonderer Bedeutung“ jederzeit erfolgen. – Bundeshaushaltsordnung vom 19. August 1969 (BGBl. I S. 1284), zuletzt geändert durch Artikel 12 des Gesetzes vom 22. Dezember 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 412), <https://www.gesetze-im-internet.de/bho/>.

aussagekräftige Berichte und die Erfassung klimaschutzbezogener Ausgaben und Einnahmen im Haushalt.“<sup>6</sup>

## 2. Fragestellung

Diese Arbeit soll aufzeigen, was eine „Subvention“ und was eine „klimaschädliche Subvention“ aus wissenschaftlicher Sicht kennzeichnet. Zudem soll eingeordnet werden, welche der im 29. Subventionsbericht der Bundesregierung (Subventionsbericht) genannten Subventionen im Bereich Verkehrswesen<sup>7</sup> als klimaschädlich kategorisiert werden.

Hierfür erklärt die Ausarbeitung zunächst, welche Typen von Subventionen man unterscheiden kann und wie Subventionen als staatliche Maßnahmen wirken sollen (3.). Anschließend wird zusammengetragen, wie wesentliche politische und wissenschaftliche Institutionen den Begriff „Subvention“ definieren und wie sie in diesem Kontext – soweit sie dies tun – den Begriff „Klimaschädlichkeit“ verwenden (4.). So soll erkennbar werden, inwiefern man sich einer einheitlichen Definition annähern kann, indem ein gemeinsamer Kern des Subventionsbegriffs identifiziert wird (4.6.). Im Anschluss wird erörtert, ob wesentliche verkehrliche Maßnahmen des 29. Subventionsberichts als Subventionen oder als anderweitige steuerliche Maßnahmen (etwa Steuervereinfachungen) gelten können (5.). Hierbei wird auch die Einordnung als klimaschädlich beleuchtet.

## 3. Typen und Wirkung von Subventionen

Zunächst ist eine grobe Unterscheidung anhand der **Fließrichtung** oder des rechnerischen Niederschlags möglich: Insoweit lassen sich Subventionen einteilen in **Direktsubventionen** (unmittelbare) und **indirekte** (mittelbare) **Subventionen**.<sup>8</sup> Direktsubventionen werden auch Finanzhilfen<sup>9</sup> oder „offene Subventionen“ genannt.<sup>10</sup> Eine direkte Subventionierung ist möglich durch Geldzahlungen (Zahlungssubventionen), Sach- oder Dienstleistungen (Realsubventionen), Gewährung von Krediten (Darlehenssubventionen) oder die Übernahme von Bürgschaften und Garantien (Gewährleistungssubventionen).<sup>11</sup> Ein sehr weites Begriffsverständnis fasst unter die

---

6 Bundesrechnungshof (2022), Bericht nach § 99 BHO zur Steuerung des Klimaschutzes in Deutschland, vor S. 1, S. 6, [https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2022/steuerung-klimaschutz-deutschland-volltext.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2022/steuerung-klimaschutz-deutschland-volltext.pdf?__blob=publicationFile&v=1).

7 Bundesministerium der Finanzen, 29. Subventionsbericht der Bundesregierung, BT-Drs. 20/8300 vom 6. September 2023, S. 45 ff., [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/29-subventionsbericht.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=13](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/29-subventionsbericht.pdf?__blob=publicationFile&v=13).

8 Bundeszentrale für politische Bildung, Subventionen, <https://www.bpb.de/kurz-knapp/lexika/handwoerter-buch-politisches-system/202192/subventionen/>; Gröpl/Dörr/Sehr, in: Görres-Gesellschaft, Staatslexikon, 8. Aufl. 2021, Subvention I. 1. a).

9 Bundeszentrale für politische Bildung, Subventionen, <https://www.bpb.de/kurz-knapp/lexika/handwoerter-buch-politisches-system/202192/subventionen/>.

10 Brockhaus Enzyklopädie, Subventionen, <https://brockhaus.de/ecs/enzy/article/subventionen>.

11 Brockhaus Enzyklopädie, Subventionen, <https://brockhaus.de/ecs/enzy/article/subventionen>; Gröpl/Dörr/Sehr, in: Görres-Gesellschaft, Staatslexikon, 8. Aufl. 2021, Subvention I. 1. a).

Zahlungssubventionen auch soziale Transferleistungen.<sup>12</sup> Innerhalb der Kategorie der Direktsubventionen ist eine Unterteilung möglich zwischen „bloßen Vermögensübertragungen“ (z.B. einmalige Investitionszuschüsse) und direkten Geldtransfers für laufende Produktionsprozesse, um Marktpreise zu beeinflussen oder Produktionen und Einkommen zu sichern.<sup>13</sup> Indirekte Subventionen (verdeckte, verschleierte oder unsichtbare Subventionen<sup>14</sup>) bestehen in Form von Steuerbegünstigungen<sup>15</sup>, Verbilligungssubventionen<sup>16</sup> und Beschaffungssubventionen<sup>17, 18</sup>. Aufgrund der grundsätzlich möglichen ambivalenten Wirkungsweise von steuerrechtlichen Normen werden teilweise auch **Steuervereinfachungen** zu den indirekten Subventionen gezählt.<sup>19</sup> Neben diesen haushaltswirksamen Maßnahmen, zählen zu den indirekten Subventionen auch **nicht-haushaltswirksame** staatliche Maßnahmen, die gezielt bestimmte Produktionen, Unternehmen und Wirtschaftszweige durch Ge- und Verbote fördern (Verordnungssubventionen).<sup>20</sup> So kann der Staat z.B. private Dritte zur Abnahme von Produkten oder zur Zahlung bestimmter Preise verpflichten.<sup>21</sup>

Neben der vorgenommenen Kategorisierung kann ebenfalls eine Typisierung vorgenommen werden, z.B. anhand des **Subventionsempfängers** (private Haushalte, Unternehmen, innerhalb der Bundesverwaltung oder innerhalb des öffentlichen Bereichs im Allgemeinen), anhand der Quelle und des Subventionsgebers (Bundeshaushalt mit oder ohne Nebenhaushalte, Länderhaushalte, Gemeinden, EU) und anhand des Umfangs des Kreises der Begünstigten.<sup>22</sup>

---

12 Gröpl/Dörr/Sehr, in: Görres-Gesellschaft, Staatslexikon, 8. Aufl. 2021, Subvention I. 1. a. E.

13 Brockhaus Enzyklopädie, Subventionen, <https://brockhaus.de/ecs/enzy/article/subventionen>.

14 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Rn. 6.52.

15 Steuersubventionen, Steuerausgaben, Tax-Expenditures; auch „Verschonungssubventionen“ genannt, vgl. Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 26. Aufl. 2023, Rn. 215.

16 Verzicht auf die Berechnung von Markt- beziehungsweise Kostenpreisen für spezifische staatliche Leistungen, z. B. zinsverbilligte Kredite; es handelt sich um Vorzugstarife bei der Inanspruchnahme öffentlicher Versorgungsunternehmen, vgl. Lohse, in: Weber, Rechtswörterbuch, 32. Ed., Subventionen.

17 Öffentliche Auftragsvergabe an Unternehmen, die nicht das günstigste Angebot angegeben haben. – Brockhaus Enzyklopädie, Subventionen, <https://brockhaus.de/ecs/enzy/article/subventionen>.

18 Brockhaus Enzyklopädie, Subventionen, <https://brockhaus.de/ecs/enzy/article/subventionen>.

19 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Rn. 3.19, Rn. 8.305; zu der ambivalenten Wirkung von Vereinfachungen vgl. auch Rn. 8.139.

20 Brockhaus Enzyklopädie, Subventionen, <https://brockhaus.de/ecs/enzy/article/subventionen>.

21 Gröpl/Dörr/Sehr, in: Görres-Gesellschaft, Staatslexikon, 8. Aufl. 2021, Subvention I. 1. a. E.

22 So z.B. im Subventionsbericht der BReg, vgl. Brockhaus Enzyklopädie, Subventionen, <https://brockhaus.de/ecs/enzy/article/subventionen>; Statistisches Bundesamt, Subventionen, <https://www.destatis.de/DE/Themen/Wirtschaft/Volkswirtschaftliche-Gesamtrechnungen-Inlandsprodukt/Methoden/erlaeuterung-subventionen.html>; Gröpl/Dörr/Sehr, in: Görres-Gesellschaft, Staatslexikon, 8. Aufl. 2021, Subvention I. 1. b) u. c) u. a. E.

Bei der Bestimmung der **Wirkungsweise** von Subventionen besteht jedoch kein Unterschied zwischen den direkten (unmittelbaren), also beispielsweise Geldzahlungen, und indirekten (mittelbaren) Subventionen, also beispielsweise Steuerminderungen.<sup>23</sup>

Stets muss differenziert werden zwischen dem Ziel und dem Zweck der Subvention.<sup>24</sup>

Regelmäßig ist das generelle **Ziel** von Subventionen die Förderung der **wirtschaftlichen** Aktivität;<sup>25</sup> es sollen Innovation, Absatz und Investitionen gefördert werden.<sup>26</sup> Bei der Bestimmung des Ziels ist der Subventionsgeber im Rahmen der unions- und verfassungsrechtlichen Vorgaben frei.<sup>27</sup> In Betracht kommen etwa die Schaffung oder Sicherung von Arbeitsplätzen, also Verhinderung des Arbeitsplatzabbaus, der Schutz der Umwelt, die Entwicklung oder Einführung neuer Produkte, die Förderung der Wettbewerbsfähigkeit bestimmter Unternehmenszweige, insbesondere bei Ansiedlung und Gründung, die Bereitstellung preisgünstigen Wohnraums oder die Förderung strukturschwacher Regionen, also die Beflügelung eines Strukturwandels.<sup>28</sup> Regelmäßig verwirklicht die Direktsubvention die originären Zwecke des Rechtsgebiets, in dem sie geregelt ist.<sup>29</sup> Als unmittelbar verursachte oder zumindest unmittelbar beabsichtigte Folge der Subvention ist nahezu immer ein **Verhalten des Subventionsnehmers** erforderlich: der **Subventionszweck**.<sup>30</sup> Beispielhaft zu nennen sind die Einstellung von Arbeitnehmern, die Anschaffung umweltschonender Maschinen oder die Errichtung preisgünstiger Wohnungen.<sup>31</sup>

---

23 Gröpl/Dörr/Sehr, in: Görres-Gesellschaft, Staatslexikon, 8. Aufl. 2021, Subvention I. 1.

24 Gröpl/Dörr/Sehr, in: Görres-Gesellschaft, Staatslexikon, 8. Aufl. 2021, Subvention I. 2.

25 Gröpl/Dörr/Sehr, in: Görres-Gesellschaft, Staatslexikon, 8. Aufl. 2021, Subvention II. 2.

26 Bundeszentrale für politische Bildung, Subventionen, <https://www.bpb.de/kurz-knapp/lexika/handwoerterbuch-politisches-system/202192/subventionen/>.

27 Gröpl/Dörr/Sehr, in: Görres-Gesellschaft, Staatslexikon, 8. Aufl. 2021, Subvention I. 2.

28 Bundeszentrale für politische Bildung, Subventionen, <https://www.bpb.de/kurz-knapp/lexika/handwoerterbuch-politisches-system/202192/subventionen/>; Gröpl/Dörr/Sehr, in: Görres-Gesellschaft, Staatslexikon, 8. Aufl. 2021, Subvention I. 2.

29 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Rn. 19.5.

30 Gröpl/Dörr/Sehr, in: Görres-Gesellschaft, Staatslexikon, 8. Aufl. 2021, Subvention I. 2.

31 Gröpl/Dörr/Sehr, in: Görres-Gesellschaft, Staatslexikon, 8. Aufl. 2021, Subvention I. 2.

## 4. „Klimaschädliche Subventionen“

### 4.1. Staatliche Akteure in Deutschland

#### 4.1.1. Bundesministerium der Finanzen, Zuwendungs- und Haushaltsrecht

##### 4.1.1.1. Subvention im Lichte von § 12 Stabilitäts- und Wachstumsgesetz

Allgemein unterscheidet das Subventions- und Haushaltsrecht des Bundes den Begriff „Finanzhilfen“, welcher Geldleistungen bezeichnet, von den „steuerlichen Vergünstigungen“.<sup>32, 33</sup>

Der Subventionsbegriff der Bundesregierung **basiert** auf § 12 Abs. 2 und 3 i. V. m. Abs. 1 Stabilitäts- und Wachstumsgesetz (StabG)<sup>34</sup>. Die Bundesregierung hat danach alle zwei Jahre einen sog. **Subventionsbericht** anzufertigen. Der jüngste Bericht liegt aus dem Jahr 2023 vor.<sup>35</sup>

§ 12 Abs. 2 und 3 StabG lauten:

„(2) Über die in Absatz 1 bezeichneten Finanzhilfen legt die Bundesregierung dem Bundestag und dem Bundesrat zusammen mit dem Entwurf des Bundeshaushaltsplans alle zwei Jahre eine zahlenmäßige Übersicht vor, die insbesondere gegliedert ist in **Finanzhilfen**, die

1. der **Erhaltung** von Betrieben oder Wirtschaftszweigen,
  2. der **Anpassung** von Betrieben oder Wirtschaftszweigen an neue Bedingungen und
  3. der **Förderung** des Produktivitätsfortschritts und des Wachstums von Betrieben oder Wirtschaftszweigen, insbesondere durch Entwicklung neuer Produktionsmethoden und -richtungen
- dienen.

---

32 Müller/Richter/Ziekow, in: Müller/Richter/Ziekow, 1. Aufl. 2017, Handbuch Zuwendungsrecht, A. Grundlagen, Rn. 187.

33 Anders Finanzhilfen im verfassungsrechtlichen Sinne nach Art. 104b und Art. 91a Grundgesetz, s. dazu Bundesministerium der Finanzen, 2023, 29. Subventionsbericht der Bundesregierung, BT-Drs. 20/8300 vom 6. September 2023, S. 137, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/29-subventionsbericht.pdf?blob=publicationFile&v=13](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/29-subventionsbericht.pdf?blob=publicationFile&v=13).

34 Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft vom 8. Juni 1967 (BGBl. I S. 582), zuletzt geändert durch Artikel 267 der Verordnung vom 31. August 2015 (BGBl. I S. 1474), <https://www.gesetze-im-internet.de/stabg/BJNR005820967.html>.

35 Bundesministerium der Finanzen, 29. Subventionsbericht der Bundesregierung, BT-Drs. 20/8300 vom 6. September 2023, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/29-subventionsbericht.pdf?blob=publicationFile&v=13](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/29-subventionsbericht.pdf?blob=publicationFile&v=13).

(3) In entsprechender Gliederung des Absatzes 2 wird eine Übersicht der **Steuervergünstigungen** zusammen mit den geschätzten Mindereinnahmen beigefügt.<sup>36</sup>

Aus § 12 Abs. 1 StabG **ergibt** sich, dass Subventionen (aus Bundesmitteln) alle „Finanzhilfen“ sind, die zur Erhaltung, Anpassung und Förderung der Produktivität und des Wachstums von Betrieben und Wirtschaftszweigen erteilt werden. Die Norm aus dem Stabilitäts- und Wachstumsgesetz konzentriert sich mithin in erster Linie auf **Wirtschaftssubventionen**. Das BMF erläutert: „Als Finanzhilfe werden im Subventionsbericht alle aus dem Bundeshaushalt verausgabten Subventionen bezeichnet. Diese werden in Form von zweckgebundenen Zuschüssen, Schuldendiensthilfen oder Darlehen ausgezahlt. [...] **Nicht** zu den Finanzhilfen zählen Bundesbürgschaften, Garantien und sonstige Gewährleistungen.“<sup>37</sup> Letztere Gruppe besteht aus „Eventualverbindlichkeiten, die zur Absicherung ungewisser, in der Zukunft liegender Ereignisse übernommen werden“.<sup>38</sup>

§ 12 Abs. 3 StabG bezieht daneben auch **Steuervergünstigungen** „in entsprechender Gliederung des Absatzes 2“ in die Berichtspflicht ein. Diese Steuervergünstigungen müssen also ebenfalls zugunsten von **Betrieben und Wirtschaftszweigen** gelten, um in den Subventionsbericht einzufließen.

Entsprechend den Vorgaben des § 12 StabG umreißt das Bundesministerium der Finanzen (BMF) den Begriff der Subventionen im 29. Subventionsbericht der Bundesregierung selbst wie folgt:

„Der Subventionsbegriff konzentriert sich auf die aus Bundesmitteln gewährten Hilfen sowie steuerlichen Sonderregelungen, die **private Unternehmen** und **Wirtschaftszweige** unmittelbar oder zumindest mittelbar begünstigen. Dabei wird zwischen Erhaltungs-, Anpassungs- und Produktivitätshilfen sowie Sonstigen Hilfen unterschieden.“<sup>39</sup>

„Dabei wird eine **steuerliche** Sonderregelung dann als Subvention und somit als Steuervergünstigung im Sinne des Subventionsberichts eingestuft, wenn es sich um mittel- oder unmittelbar wirkende Begünstigungen einzelner **Sektoren oder Teilbereiche der Wirtschaft** handelt. Steuervergünstigungen sind auch unmittelbar wirkende Sonderregelungen, die die Wirtschaft insgesamt gegenüber der Allgemeinheit begünstigen. [...] Steuerliche Sonderregelungen, die nach dieser Begriffsabgrenzung nicht den Subventionen zugeordnet werden, aber

---

36 Hervorhebungen durch Verf.

37 Bundesministerium der Finanzen, 29. Subventionsbericht der Bundesregierung, BT-Drs. 20/8300 vom 6. September 2023, S. 137, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/29-subventionsbericht.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=13](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/29-subventionsbericht.pdf?__blob=publicationFile&v=13); Hervorhebung durch Verf.; vgl. zur Begriffstria „Bürgschaften, Garantien und sonstige Gewährleistungen“ auch VV-BHO zu § 23 BHO Nr. 3.1 – Allgemeine Verwaltungsvorschriften zur Bundeshaushaltsordnung (VV-BHO) vom 14. März 2001 (GMBI 2001 Nr. 16/17/18, S. 307) in der Fassung des BMF-Rundschreibens vom 15. November 2023 - II A 3 - H 1012-6/23/10001:007.

38 So die Definition im allgemeinen Zuwendungsrecht nach Müller/Richter/Ziekow, in: Müller/Richter/Ziekow, 1. Aufl. 2017, Handbuch Zuwendungsrecht, A. Grundlagen, Rn. 188.

39 Bundesministerium der Finanzen, 29. Subventionsbericht des Bundes, BT-Drs. 20/8300 vom 6. September 2023, S. 135, vgl. auch S. 12, <https://dserver.bundestag.de/btd/20/083/2008300.pdf>; Hervorhebungen durch Verf.

**subventionsähnliche** Tatbestände darstellen, sind **nachrichtlich** in Anlage 3 aufgeführt. Diese Regelungen begünstigen mittelbar die Wirtschaft im Allgemeinen – wie z. B. der Einkommensteuerfreibetrag für Belegschaftsrabatte – oder mittel- oder unmittelbar – einen abgrenzbaren sonstigen gesellschaftlichen Bereich. Dies sind vor allem Begünstigungen für gemeinnützige Organisationen, Vereine, Kirchen, Parteien, den Gesundheitssektor und die Sozialversicherungen.<sup>40</sup>

Des Weiteren wird § 12 StabG jedoch – dem Bericht des damaligen Bundestagsausschusses für Wirtschafts- und Mittelstandsfragen vom 2. Mai 1967 – so **ausgelegt**, dass „nicht nur Subventionen an Wirtschaftsunternehmen angesprochen sind, sondern Subventionen aller Art, auch soweit sie bestimmte Sozialleistungen betreffen“.<sup>41</sup> Trotzdem seien nicht alle Sozialleistungen aufzuführen, „da im Sozialbericht der Bundesregierung diese Angaben enthalten sind“. „Im Subventionsbericht wird deshalb vor allem über Subventionen in Form von Hilfen an **private Haushalte** berichtet, wenn sie mittelbar den **Markt** in wichtigen Wirtschaftsbereichen **erheblich beeinflussen** und nicht in anderen Berichten der Bundesregierung dargestellt werden (z. B. Förderung der privaten kapitalgedeckten Altersvorsorge durch Zulagen, ‚Riester-Rente‘). Ferner werden in Anlage 3 steuerliche Vergünstigungen mit sozialpolitischem Hintergrund ausgewiesen.“<sup>42</sup>

Auf den Seiten 140 ff. des Subventionsberichts setzt sich das BMF auch mit den Subventionsbegriffen anderer Institutionen auseinander. Sie werden in der vorliegenden Arbeit ebenfalls noch vorgestellt. Da diese uneinheitlich ausfallen, kündigt das BMF dazu an:

„Vor dem Hintergrund dieser Debatte und der internationalen Anschlussfähigkeit wird die Bundesregierung den Subventionsbegriff im Subventionsbericht der Bundesregierung überprüfen. Über das Ergebnis der Prüfung wird die Bundesregierung im 30. Subventionsbericht berichten.“<sup>43</sup>

Der Subventionsbericht leistet somit im Lichte von § 12 StabG derzeit „keine vollständige Übersicht zu Subventionen (und soll dies auch nicht) – sondern nur mit Blick auf die Ziele des Stabilitätsgesetzes“ (StabG).<sup>44</sup>

---

40 Bundesministerium der Finanzen, 29. Subventionsbericht des Bundes, BT-Drs. 20/8300 vom 6. September 2023, S. 12, <https://dserver.bundestag.de/btd/20/083/2008300.pdf>; Hervorhebungen durch Verf.

41 So Bundesministerium der Finanzen, 29. Subventionsbericht des Bundes, BT-Drs. 20/8300 vom 6. September 2023, S. 136, <https://dserver.bundestag.de/btd/20/083/2008300.pdf>; gleichlautend: Ausschuss für Wirtschaft und Mittelstandsfragen über den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Förderung der wirtschaftlichen Stabilität, zu BT-Drs. V/1678, 3. Mai 1967, S. 7, <https://dserver.bundestag.de/btd/05/016/0501678zu.pdf>.

42 Bundesministerium der Finanzen, 29. Subventionsbericht des Bundes, BT-Drs. 20/8300 vom 6. September 2023, S. 136, <https://dserver.bundestag.de/btd/20/083/2008300.pdf>; Hervorhebungen durch Verf.

43 Bundesministerium der Finanzen, 29. Subventionsbericht des Bundes, BT-Drs. 20/8300 vom 6. September 2023, S. 143, <https://dserver.bundestag.de/btd/20/083/2008300.pdf>.

44 Bär/Peiseler (2023), Durcheinander um den Subventionsbegriff: Was sind „(umweltschädliche) Subventionen“ und „gute Subventionspolitik“?, S. 30, [https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/user\\_upload/W\\_Focus\\_Paper\\_14\\_Subventionspolitik.pdf](https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/user_upload/W_Focus_Paper_14_Subventionspolitik.pdf).

#### 4.1.1.2. Klimaschädlichkeit

Eine spezielle Definition der Bundesregierung des diskutierten Begriffs „Klimaschädlichkeit“ in Bezug auf Subventionen ist aus öffentlichen Quellen nicht ersichtlich. Der Subventionsbericht weist seit 2015 (25. Subventionsbericht) jedoch das Ergebnis einer sog. **Nachhaltigkeitsprüfung** zu jeder Subvention aus:

„Gemäß den erweiterten Subventionspolitischen Leitlinien unterliegen alle Subventionen einer Nachhaltigkeitsprüfung. Federführend sind die jeweils fachlich zuständigen Ministerien. Im Mittelpunkt der Nachhaltigkeitsprüfung steht die **Abwägung** der Auswirkungen der Maßnahmen aus ökologischer, ökonomischer und sozialer Perspektive, die insbesondere Zielkonflikte in den Blick nimmt. [...] Grundlage der Nachhaltigkeitsprüfung ist die ‚Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie – Weiterentwicklung 2021‘ (DNS)[,] die am 10. März 2021 vom Bundeskabinett verabschiedet wurde. Die DNS orientiert sich an der global ausgerichteten VN-Agenda 2030 und deren Zielen für nachhaltige Entwicklung, den sogenannten Sustainable Development Goals – SDGs.<sup>[45]</sup> Sie weist allen 17 SDGs ein **indikatorengestütztes** deutsches Unterziel zu.“<sup>46</sup>

„Mit Blick auf die Klimaschutzwirkung von Subventionen ist insbesondere das **Ziel 13** (Maßnahmen zum Klimaschutz) relevant. [...] Mit dem 29. Subventionsbericht wird nun erstmals innerhalb der Nachhaltigkeitsprüfung die Klimaschutzwirkung aller Finanzhilfen und Steuervergünstigungen obligatorisch bewertet. Die Maßnahmen werden dabei in **klimafreundliche, klimaschädliche** und **klimapolitisch nicht relevante** Tatbestände gruppiert (Anlagen 7, 8).“<sup>47</sup>

Die Bezugnahme auf den Indikatorbereich 13 („Umgehend Maßnahmen zur Bekämpfung des Klimawandels und seiner Auswirkungen ergreifen“<sup>48</sup>), bestehend aus den Unter-Zielen 13.1.a „Klimaschutz – Treibhausgase reduzieren“ und 13.1.b „Klimaschutz – Beitrag zur internationalen Klimafinanzierung leisten“,<sup>49</sup> zeigt bei einer gelisteten Subvention in der Tabellenzeile „Nachhaltigkeit der Maßnahme“ an, ob Nachhaltigkeitsziele (benannt per Indikatorenziffern) mit der Maßnahme **gefördert** werden.

---

45 Vereinte Nationen, Ziele für nachhaltige Entwicklung, <https://unric.org/de/17ziele/>.

46 Bundesministerium der Finanzen, 29. Subventionsbericht des Bundes, BT-Drs. 20/8300 vom 6. September 2023, S. 55, <https://dserver.bundestag.de/btd/20/083/2008300.pdf>; Hervorhebungen durch Verf.

47 Bundesministerium der Finanzen, 29. Subventionsbericht des Bundes, BT-Drs. 20/8300 vom 6. September 2023, S. 57, <https://dserver.bundestag.de/btd/20/083/2008300.pdf>; Hervorhebungen durch Verf.

48 Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie – Weiterentwicklung 2021, S. 311 ff., <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/998194/1875176/3d3b15cd92d0261e7a0bc8f43b7839/deutsche-nachhaltigkeitsstrategie-2021-langfassung-download-bpa-data.pdf>.

49 Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie – Weiterentwicklung 2021, S. 311 ff., 375, <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/998194/1875176/3d3b15cd92d0261e7a0bc8f43b7839/deutsche-nachhaltigkeitsstrategie-2021-langfassung-download-bpa-data.pdf>.

---

Unterhalb der Angabe „Nachhaltigkeit der Maßnahme“ separat hervorgehoben ist das Kriterium: **„insbesondere Klimaschutzwirkung“**.

- Eine Bewertung mit einer **positiven** Klimaschutzwirkung lautet dann beispielsweise: „Der Indikatorenbereich 13 ist betroffen. Die Maßnahme hat eine positive Klimaschutzwirkung und ist damit klimafreundlich.“<sup>50</sup>
- Für 21 von 138 Finanzhilfen und 64 von 108 Steuervergünstigungen erfolgt die „neutrale“ und standardmäßig formulierte Bewertung:
  - Bei Finanzhilfen: „Der Indikatorenbereich 13 ist nicht betroffen.“
  - Bei Steuervergünstigungen: „Der Indikatorenbereich 13.1a (Klimaschutz) wird von der Maßnahme nicht direkt berührt.“<sup>51</sup>

Die Maßnahme wirke sich klimapolitisch also **weder positiv noch negativ** aus.

- Eine **tendenziell negative** Einschätzung kann beispielsweise lauten: „Die Auswirkungen auf den Indikatorenbereich 13.1.a – Klimaschutz – [dieser Maßnahme] sind differenziert zu bewerten. Die Maßnahme setzt einerseits Anreize, die Energieeffizienz zu erhöhen, kann jedoch – soweit der Einsatz von Schwerölen [...] oder der Anlagentyp 3 begünstigt werden – dem Klimaschutz entgegenstehen. Im Hinblick auf den Beschluss der Bundesregierung zum Klimaschutzplan 2050 vom 14. November 2016 wird eine klimafreundliche Fortentwicklung des Steuer- und Abgabensystems angestrebt.“<sup>52</sup>
- Im Fall eindeutig **negativer** Auswirkungen kann die Formulierung beispielsweise lauten: „Durch die Maßnahme werden Anreize zur energie- und klimaeffizienten Verwendung von Energieerzeugnissen [...] reduziert. Sie betrifft in diesem Sinne den Indikatorenbereich – 13.1.a – Klimaschutz.“<sup>53</sup> Wie bei der rein negativen Wirkung folgt stets der Nachsatz: „Im Hinblick auf den Beschluss der Bundesregierung zum Klimaschutzplan 2050 vom

---

50 Betrifft Ertragssteuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen, s. Bundesministerium der Finanzen, 29. Subventionsbericht des Bundes, BT-Drs. 20/8300 vom 6. September 2023, S. 484, <https://dserver.bundestag.de/btd/20/083/2008300.pdf>.

51 Betrifft z. B. zahlreiche Digital- und Innovationsförderungen, s. Bundesministerium der Finanzen, 29. Subventionsbericht des Bundes, BT-Drs. 20/8300 vom 6. September 2023, S. 236 ff., <https://dserver.bundestag.de/btd/20/083/2008300.pdf> oder die Steuerbefreiung für Sanierungserträge bei erfolgreichen Unternehmenssanierungen, ebenda, S. 485.

52 Betrifft Steuerbegünstigung für Energieerzeugnisse, die zum Antrieb von Gasturbinen und Verbrennungsmotoren in begünstigten Anlagen nach § 3 Energiesteuergesetz verwendet werden, s. Bundesministerium der Finanzen, 29. Subventionsbericht des Bundes, BT-Drs. 20/8300 vom 6. September 2023, S. 522, <https://dserver.bundestag.de/btd/20/083/2008300.pdf>.

53 Betrifft Steuerbegünstigung der Energieerzeugnisse, die im Zusammenhang mit der Herstellung von Energieerzeugnissen verwendet werden (Herstellerprivileg), s. Bundesministerium der Finanzen, 29. Subventionsbericht des Bundes, BT-Drs. 20/8300 vom 6. September 2023, S. 523, <https://dserver.bundestag.de/btd/20/083/2008300.pdf>.

14. November 2016 wird eine klimafreundliche Fortentwicklung des Steuer- und Abgabensystems angestrebt.<sup>54</sup>

Rückschlüsse zur Klimaschädlichkeit zieht der Bericht auch über die Ermittlung von „Zielkonflikten“.<sup>55</sup> Aus der Stärkung eines bestimmten „klimaschädlichen“ Nachhaltigkeitsbelangs könne sich denklogisch eine „Klimaschädlichkeit“ ergeben:

„Eine teilweise negative Wirkung auf den Klimaschutz haben 12 Steuervergünstigungen. Hierbei handelt es sich um Maßnahmen[,] die **positiv** auf das SDG 8. ‚Wachstum, Vollbeschäftigung und Arbeit für alle‘ wirken, aber das Ziel 13 ‚Klimaschutz‘ **negativ** beeinflussen.“<sup>56</sup>

Als Begriffsverständnis der „Klimaschädlichkeit“ lässt sich somit festhalten, dass eine Subvention nach den Maßstäben des BMF und der Bundesregierung klimaschädlich ist, wenn sie das **Nachhaltigkeitsziel 13 („Klimaschutz“)** im Sinne der **SDG** der Vereinten Nationen **negativ** beeinflusst.

## 4.2. Umweltbundesamt

### 4.2.1. Weiter Subventionsbegriff anhand des Erkenntnisziels

Der aktuellsten Analyse des UBA von 2021 zu umweltschädlichen Subventionen in Deutschland liegt ein „**weiter** Subventionsbegriff zugrunde“, „[u]m alle Begünstigungen umweltschädigender wirtschaftlicher Aktivitäten zu erfassen“.<sup>57</sup> Auf diese Weise ließen sich, so die Autoren der Studie, „staatliche Handlungsdefizite und Fehlentwicklungen im Umweltbereich erkennen“.<sup>58</sup> Die Bertelsmann Stiftung sieht in dieser Definitionsbegründung des UBA zugleich eine Kritik an der Subventionsbetrachtung des BMF als „zu eng“.<sup>59</sup>

---

54 Betrifft Steuerbegünstigung der Energieerzeugnisse, die im Zusammenhang mit der Herstellung von Energieerzeugnissen verwendet werden (Herstellerprivileg), s. Bundesministerium der Finanzen, 29. Subventionsbericht des Bundes, BT-Drs. 20/8300 vom 6. September 2023, S. 523, <https://dserver.bundestag.de/btd/20/083/2008300.pdf>.

55 Vgl. Bundesministerium der Finanzen, 29. Subventionsbericht des Bundes, BT-Drs. 20/8300 vom 6. September 2023, S. 55, <https://dserver.bundestag.de/btd/20/083/2008300.pdf>: „Aufgabe der Nachhaltigkeitsprüfung ist es, für jede Subvention darzulegen, zu welchen in der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie festgelegten Prinzipien, Indikatorenbereichen oder Zielen Beiträge erwartet werden und Zielkonflikte offen zu legen.“

56 Bundesministerium der Finanzen, 29. Subventionsbericht des Bundes, BT-Drs. 20/8300 vom 6. September 2023, S. 57, <https://dserver.bundestag.de/btd/20/083/2008300.pdf>; Hervorhebungen durch Verf.

57 Burger/Brettschneider (2021), UBA (Hrsg.), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland, Aktualisierte Ausgabe 2021, Texte 143/2021, S. 16, [https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikation/texte\\_143-2021\\_umweltschaedliche\\_subventionen.pdf](https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikation/texte_143-2021_umweltschaedliche_subventionen.pdf); Hervorhebung durch Verf.

58 Burger/Brettschneider (2021), UBA (Hrsg.), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland, Aktualisierte Ausgabe 2021, Texte 143/2021, S. 16, [https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikation/texte\\_143-2021\\_umweltschaedliche\\_subventionen.pdf](https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikation/texte_143-2021_umweltschaedliche_subventionen.pdf).

59 Bär/Preiseler et al. (2023), Durcheinander um den Subventionsbegriff, S. 22, [https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/user\\_upload/W\\_Focus\\_Paper\\_14\\_Subventionspolitik.pdf](https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/user_upload/W_Focus_Paper_14_Subventionspolitik.pdf).

Der Subventionsbegriff des UBA lautet:

„Subventionen sind Begünstigungen der öffentlichen Hand an Unternehmen, für die keine oder nur eine geringere als die marktübliche Gegenleistung erfolgt. Darüber hinaus stellen auch Hilfen an private Haushalte Subventionen dar, falls sie gezielt bestimmte Konsumweisen begünstigen und damit mittelbar das Wirtschaftsgeschehen beeinflussen. Bei der Erfassung umweltschädlicher Subventionen sind sowohl Subventionen zu erfassen, die unmittelbar oder potenziell budgetrelevant sind[,] als auch Subventionen, die in verdeckter Form auftreten und keine direkte Budgetwirkung haben.“<sup>60</sup>

Anders als das BMF bezieht das UBA in Hinblick auf sein **Erkenntnisziel** (vgl. o. Abschnitt 1.), „staatliche Handlungsdefizite und Fehlentwicklungen im Umweltbereich [zu] erkennen“,<sup>61</sup> auch Bürgschaften und Garantien in den Subventionsbegriff ein:

„Neben Finanzhilfen und Steuervergünstigungen können auch Bürgschaften und Garantien **umweltschädliche** Wirkungen entfalten. Sie sind **daher** ebenfalls bei der Erfassung umweltschädlicher Subventionen zu berücksichtigen. Auch implizite Subventionen, d. h. Vergünstigungen, die in verdeckter Form auftreten und keine direkte Budgetwirkung haben, sind in die Betrachtung einzubeziehen. Dazu gehören nicht in Anspruch genommene Bürgschaften und Garantien, gezielte Begünstigungen im Rahmen staatlicher Regulierung oder die staatliche Bereitstellung oder Beschaffung von Gütern, Leistungen und Rechten zu Preisen, die nicht den Marktpreisen entsprechen.“<sup>62</sup>

Somit berücksichtigt das UBA auch **implizite Vergünstigungen**, die teilweise „nicht direkt budgetrelevant sind“.<sup>63</sup>

Es können somit einige prominente Maßnahmen benannt werden, die nicht im Subventionsbericht der Bundesregierung, aber im Bericht des UBA erfasst sind, nämlich

- „nicht berücksichtigte Arten von Steuervergünstigungen (Kerosinsteuerbefreiung und die Frage der Umsatzsteuerbefreiung auf grenzüberschreitende Flüge),

---

60 Burger/Brettschneider (2021), UBA (Hrsg.), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland, Aktualisierte Ausgabe 2021, Texte 143/2021, S. 18, [https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikationen/texte\\_143-2021\\_umweltschaedliche\\_subventionen.pdf](https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikationen/texte_143-2021_umweltschaedliche_subventionen.pdf).

61 S. Fn. 58.

62 Burger/Brettschneider (2021), UBA (Hrsg.), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland, Aktualisierte Ausgabe 2021, Texte 143/2021, S. 17, [https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikationen/texte\\_143-2021\\_umweltschaedliche\\_subventionen.pdf](https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikationen/texte_143-2021_umweltschaedliche_subventionen.pdf); Hervorhebung durch Verf.

63 Burger/Brettschneider (2021), UBA (Hrsg.), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland, Aktualisierte Ausgabe 2021, Texte 143/2021, S. 17 f., [https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikationen/texte\\_143-2021\\_umweltschaedliche\\_subventionen.pdf](https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikationen/texte_143-2021_umweltschaedliche_subventionen.pdf); Hervorhebung durch Verf.; zum Vergleich der Begriffe des UBA und des BMF im Vergleich s. auch Bär/Preisler et al. (2023), Durcheinander um den Subventionsbegriff, S. 22 u. 24 f., [https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/user\\_upload/W\\_Focus\\_Paper\\_14\\_Subventionspolitik.pdf](https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/user_upload/W_Focus_Paper_14_Subventionspolitik.pdf).

- die Ungleichbesteuerung von Energieträgern (z. B. das ‚Dieselprivileg‘),
- Bürgschaften und Garantien (unabhängig davon, ob diese in Anspruch genommen wurden), etwa ‚gezielte Begünstigungen im Rahmen staatlicher Regulierung‘ sowie die ‚staatliche Bereitstellung oder Beschaffung von Gütern, Leistungen und Rechten zu Preisen, die nicht den Marktpreisen entsprechen‘ und
- Zahlungsströme außerhalb des Haushalts, beispielsweise die besondere Ausgleichsregelung des EEG.<sup>64</sup>

#### 4.2.2. Umweltschädlichkeit mit Schutzgut Klima

**Umweltschädlich** sind Subventionen nach Definition des UBA,

„dann, wenn sie sich negativ auf die Umweltgüter Klima, Luft, Boden[,] Wasser und Artenvielfalt auswirken, umweltbezogene Gesundheitsbelastungen hervorrufen oder den Rohstoffverbrauch begünstigen.“<sup>65</sup>

Das UBA hat sich nicht nur die Untersuchung der Klima-, sondern der Umweltschädlichkeit **insgesamt** – das Klima zählt zur Umwelt – zum Ziel gesetzt, sodass die Definition hier umfassend auf alle Umweltrechtsgüter bezogen ist.

Bei Untersuchungen der Umwelt- und Klimaschädlichkeit von Subventionen sei, so das Finanzwissenschaftliche Forschungsinstitut (FiFo) an der Universität zu Köln, zu beachten, dass die Prognosen für die klima- und umweltschädlichen Wirkungen von Subventionen des UBA stets unter der Prämisse stünden, dass die Subventionen auch ihre „intendierten Hauptziele“ tatsächlich erreichten. Würden diese „positiven“ Ziele verfehlt, seien entsprechend auch die negativen Wirkungen für das Klima schwächer.<sup>66</sup> Da es dem UBA bei der Untersuchung von Subventionen jedoch um das Aufzeigen umweltpolitischer Fehlentwicklungen im Sinne der schädlichen Intentionen gehen dürfte (s. o.), erscheint es konsistent, allein den Erfolg der Subventionen im Hinblick auf ihre Hauptziele zugrunde zu legen und nicht auch deren mögliche Verfehlung einzubeziehen. Der Fehlschlag der Maßnahmen spielt insoweit keine Rolle für das Erkenntnisziel.

---

64 Bär/Preiseler et al. (2023), Durcheinander um den Subventionsbegriff, S. 22, [https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/user\\_upload/W\\_Focus\\_Paper\\_14\\_Subventionspolitik.pdf](https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/user_upload/W_Focus_Paper_14_Subventionspolitik.pdf).

65 Burger/Brettschneider (2021), UBA (Hrsg.), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland, Aktualisierte Ausgabe 2021, Texte 143/2021, S. 17, [https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikationen/texte\\_143-2021\\_umweltschaedliche\\_subventionen.pdf](https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikationen/texte_143-2021_umweltschaedliche_subventionen.pdf).

66 Gerhards/Thöne (2019), FiFo Köln (Hrsg.), Evaluierung von Steuervergünstigungen, [https://www.fit.fraunhofer.de/content/dam/fit/de/documents/FiFo-Bericht%2028-0%20BMF-fe10-16\\_StV-Ergebnis%C3%BCberblick.pdf](https://www.fit.fraunhofer.de/content/dam/fit/de/documents/FiFo-Bericht%2028-0%20BMF-fe10-16_StV-Ergebnis%C3%BCberblick.pdf).

### 4.3. Europäische Union

#### 4.3.1. Begriff der europäischen Beihilfe

**Rechtlich relevant** für die Europäische Union (EU) und die Mitgliedstaaten ist die Einordnung, ob mitgliedstaatliche Maßnahmen (im Kern Subventionen) eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 ff. AEUV<sup>67</sup> darstellt. So unterfallen diese Maßnahmen nämlich dann dem europäischen Beihilfenverbot, sofern sie „den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen“ und so „den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen“ (Art. 107 Abs. 1 AEUV). Die Maßnahmen sind bei der EU-Kommission anzuzeigen. Im Subventionsbericht der Bundesregierung ist daher auch eine „EU-beihilfenrechtliche Anzeige“ für die jeweiligen Maßnahmen vermerkt.

Der im AEUV nicht definierte Begriff aus Art. 107 Abs. 1 AEUV der „Beihilfe“ ist nach allgemeiner Ansicht – wie schon der Zusatz „gleich welcher Art“ – **weit** auszulegen.<sup>68</sup> Weitgehende Einigkeit besteht in dem Verständnis „von Beihilfen als Maßnahmen, die gleich in welcher Form (Tun oder Unterlassen) die Belastungen verringern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat.“<sup>69</sup> Zudem wird davon ausgegangen, „dass der Beihilfenbegriff in beliebiger Form gewährte Zuwendungen erfasse, die **keine marktgerechte Gegenleistung** für eine von diesem Wirtschaftsteilnehmer erbrachte Leistung darstellen.“<sup>70</sup>

#### 4.3.2. Begriffe des Umweltaktionsprogramms der EU

Das 8. Umweltaktionsprogramm der EU für die Zeit bis 2030<sup>71</sup>, welches insbesondere auf Art. 192 Abs. 3 AEUV gestützt ist, entfaltet als Beschluss des Parlaments und des Rates keine unmittelbare Bindungswirkung wie Verordnungen oder Umsetzungspflichten wie Richtlinien. Der Beschluss gibt den Mitgliedstaaten aber die „Abschaffung von Subventionen für fossile Brennstoffe“ und auch für sonstige „umweltschädlich wirkende Subventionen“ auf. Er adressiert zudem in Art. 3 lit h ausdrücklich das begriffliche Problem, dass bislang **keine einheitliche Methodik** zur Ermittlung der „**Umweltschädlichkeit**“ von Subventionen besteht.

Gemäß Art. 3 lit. h des 8. Umweltaktionsprogramms

„müssen [...] die Mitgliedstaaten, die regionalen und [die] lokalen Behörden [...] für die Umwelt vorteilhafte Anreize stärken und **umweltschädlich wirkende Subventionen**[,]

---

67 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=celex:12016ME/TXT>.

68 Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 107 AEUV, Rn. 11.

69 Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 107 AEUV, Rn. 11.

70 Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 107 AEUV, Rn. 11; Hervorhebungen durch Verf.

71 Beschluss (EU) 2022/591 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 6. April 2022 über ein allgemeines Umweltaktionsprogramm der Union für die Zeit bis 2030, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:32022D0591>.

insbesondere für fossile Brennstoffe auf Unionsebene und auf nationaler, regionaler und lokaler Ebene[,] unverzüglich abschaffen, unter anderem durch

i) einen verbindlichen Rahmen der Union für die Überwachung und Berichterstattung über die Fortschritte der Mitgliedstaaten bei der schrittweisen Abschaffung von **Subventionen für fossile Brennstoffe** auf der Grundlage einer vereinbarten Methode;

ii) Festlegung einer Frist für die schrittweise Abschaffung von **Subventionen für fossile Brennstoffe** im Einklang mit dem Ziel, die Erderwärmung auf 1,5 °C zu begrenzen;

iii) eine von der Kommission in Absprache mit den Mitgliedstaaten **bis 2023 festgelegte Methode zur Ermittlung anderer umweltschädlich wirkender Subventionen**; auf der Grundlage dieser Methode ermitteln die Mitgliedstaaten **weitere umweltschädlich wirkende Subventionen** und müssen sie der Kommission regelmäßig melden, damit die Kommission einen Bericht über das Ausmaß und die Art derartiger Subventionen in der Union und die Fortschritte bei deren schrittweiser Abschaffung erstellen kann [...].<sup>72</sup>

Klar wird insoweit, dass nach Ansicht von Parlament und Rat **jedenfalls** jegliche Subventionen für **fossile Brennstoffe** umweltschädlich sind. Die in Art. 3 angekündigte Methode zur Ermittlung, welche weiteren Subventionen nach welchem Maßstab als „umweltschädlich (wirkend)“ eingestuft werden sollen, liegt bislang noch nicht vor.

#### 4.4. Internationale Organisationen

##### 4.4.1. World Trade Organisation

Die Definition von Subventionen nach dem Übereinkommen der World Trade Organisation (WTO) über Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen (SCM)<sup>73</sup> für die Mitgliedstaaten der WTO lautet:

##### Eine Subvention

„gilt für die Zwecke dieses Abkommens als gegeben, wenn:

(a)(1) eine finanzielle Beteiligung einer Regierung oder einer öffentlichen Einrichtung im Hoheitsgebiet eines Mitglieds (in diesem Übereinkommen als „Regierung“ bezeichnet) besteht, d. h. wenn:

(i) eine staatliche Maßnahme einen direkten Transfer von Mitteln (z. B. Zuschüsse, Darlehen, und Kapitalbeteiligungen), potenzielle direkte Transfers von Geldern oder Verbindlichkeiten (z. B. Kreditbürgschaften) umfasst;

---

72 Hervorhebungen durch Verf.

73 WTF (1994), WTO Agreement on Subsidies and Countervailing Measures, [https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/24-scm\\_01\\_e.htm](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/24-scm_01_e.htm), auch: „SCM Agreement“; durch Verf. redigierte maschinelle Übersetzung aus dem Englischen.

(ii) staatliche Einnahmen, die sonst fällig wären, entfallen oder werden nicht eingezogen (z. B. steuerliche Anreize wie Steuergutschriften);

(iii) eine Regierung andere Waren oder Dienstleistungen als die allgemeine Infrastruktur bereitstellt oder Güter kauft;

(iv) eine Regierung Zahlungen an einen Finanzierungsmechanismus leistet oder eine private Einrichtung beauftragt oder eine private Einrichtung anweist, eine oder mehrere der unter (i) bis (iii) dargestellten Aufgaben zu erfüllen, die normalerweise dem Staat obliegen würden, und die Praxis sich in keiner Weise von den Praktiken unterscheidet, die normalerweise von Regierungen vollführt würden;

oder

(a)(2) eine Form der Einkommens- oder Preisstützung im Sinne des Artikels XVI des GATT 1994<sup>(74)</sup> vorliegt;

und

(b) dadurch ein Vorteil gewährt wird.“<sup>75</sup>

Dies lässt sich mit Krajewski (2006) wie folgt **zusammenfassen**:

„Nach Art. 1.1 SCM liegt eine Subvention vor, wenn eine Regierung oder öffentliche Körperschaft eine finanzielle Beihilfe leistet oder eine Einkommens- oder Preisstützung i. S. d. Art. XVI GATT gewährt, durch die einem Unternehmen ein Vorteil gewährt wird. Unter finanziellen Beihilfen werden z. B. direkte Geldtransfers wie Zuschüsse und Kredite, Bürgschaften oder der Verzicht auf Abgaben verstanden. Auch die Bereitstellung von Waren oder Dienstleistungen, die nicht zur allgemeinen Infrastruktur zählen, werden als Beihilfen angesehen. Subventionen zeichnen sich also dadurch aus, dass eine **staatliche Stelle** einem privaten **Wirtschaftsteilnehmer** einen **Vorteil** gewährt, den er auf dem freien Markt nicht oder nicht ohne **Gegenleistung** erhalten hätte.“<sup>76</sup>

Auch nach den Maßstäben des WTO-Übereinkommens zu Subventionen sind somit direkte Zahlungen, Steuererleichterungen, und auch – anders als nach dem Begriff des Subventionsberichts – Bürgschaften und Garantien unter dem Begriff der Subvention erfasst.

#### 4.4.2. Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung

Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (englisch: Organisation for Economic Collaboration and Development – OECD) legte 2015 einen Bericht zu Subventionen

---

74 General Agreement on Tariffs and Trade 1994, vgl. dazu [https://www.wto.org/english/res\\_e/publications\\_e/ai17\\_e/gatt1994\\_e.htm](https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/ai17_e/gatt1994_e.htm).

75 S. Fn. 73.

76 Krajewski (2006), Wirtschaftsvölkerrecht, S. 129 f.; Hervorhebungen durch Verf.

für fossile Brennstoffe (fossil-fuel subsidies) vor.<sup>77</sup> Diese gehörten in die weiter reichende Kategorie der **umweltschädlichen Subventionen** (environmentally harmful subsidies – EHS).<sup>78</sup> Wie die meisten Subventionen verzerrten sie Anreize insofern, als sie die relativen Preise für Leistungen oder Konsumgüter veränderten.<sup>79</sup> Was umweltschädliche Subventionen (EHS) darüber hinaus ausmache, sei, dass sie „Umweltschäden verursachten“.<sup>80</sup> Um das Verständnis für die Bandbreite und das Ausmaß an Subventionen fossiler Brennstoffe zu verbessern, habe die OECD in ihrem Bericht „fast 800 einzelne politische Maßnahmen identifiziert, dokumentiert und bewertet, welche die Produktion oder den Verbrauch fossiler Brennstoffe fördern“.<sup>81</sup> Die gelisteten und untersuchten Maßnahmen seien „breit gefächert“ und wichen von manchen Definitionen des Begriffs der „Subvention“ ab.<sup>82</sup> Der Bericht umfasse „sowohl **direkte Haushaltstransfers** als auch **Steuer-aufwendungen**, die in irgendeiner Weise die Produktion oder den Verbrauch fossiler Brennstoffe im Vergleich zu Alternativen begünstigen oder bevorzugen.“<sup>83</sup>

#### 4.5. Forschungsinstitutionen

##### 4.5.1. Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft

Eine Studie des Forums Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft (FÖS) von 2023 analysierte im Auftrag der Bertelsmann Stiftung „die Reform umweltschädlicher Subventionen“ betreffend „ausgewählte Subventionen“ in den Sektoren Industrie und Verkehr den Reformbedarf, die

---

77 OECD, 2015, „OECD Companion to the Inventory of Support Measures for Fossil Fuels 2015“, [https://read.oecd-ilibrary.org/energy/oecd-companion-to-the-inventory-of-support-measures-for-fossil-fuels-2015\\_9789264239616-en](https://read.oecd-ilibrary.org/energy/oecd-companion-to-the-inventory-of-support-measures-for-fossil-fuels-2015_9789264239616-en).

78 OECD, 2015, „OECD Companion to the Inventory of Support Measures for Fossil Fuels 2015“, S. 12, [https://read.oecd-ilibrary.org/energy/oecd-companion-to-the-inventory-of-support-measures-for-fossil-fuels-2015\\_9789264239616-en](https://read.oecd-ilibrary.org/energy/oecd-companion-to-the-inventory-of-support-measures-for-fossil-fuels-2015_9789264239616-en).

79 OECD, 2015, „OECD Companion to the Inventory of Support Measures for Fossil Fuels 2015“, S. 9 u. 13, [https://read.oecd-ilibrary.org/energy/oecd-companion-to-the-inventory-of-support-measures-for-fossil-fuels-2015\\_9789264239616-en](https://read.oecd-ilibrary.org/energy/oecd-companion-to-the-inventory-of-support-measures-for-fossil-fuels-2015_9789264239616-en).

80 OECD, 2015, „OECD Companion to the Inventory of Support Measures for Fossil Fuels 2015“, S. 13, [https://read.oecd-ilibrary.org/energy/oecd-companion-to-the-inventory-of-support-measures-for-fossil-fuels-2015\\_9789264239616-en](https://read.oecd-ilibrary.org/energy/oecd-companion-to-the-inventory-of-support-measures-for-fossil-fuels-2015_9789264239616-en).

81 OECD, 2015, „OECD Companion to the Inventory of Support Measures for Fossil Fuels 2015“, S. 9, [https://read.oecd-ilibrary.org/energy/oecd-companion-to-the-inventory-of-support-measures-for-fossil-fuels-2015\\_9789264239616-en](https://read.oecd-ilibrary.org/energy/oecd-companion-to-the-inventory-of-support-measures-for-fossil-fuels-2015_9789264239616-en).

82 OECD, 2015, „OECD Companion to the Inventory of Support Measures for Fossil Fuels 2015“, S. 9, [https://read.oecd-ilibrary.org/energy/oecd-companion-to-the-inventory-of-support-measures-for-fossil-fuels-2015\\_9789264239616-en](https://read.oecd-ilibrary.org/energy/oecd-companion-to-the-inventory-of-support-measures-for-fossil-fuels-2015_9789264239616-en).

83 OECD, 2015, „OECD Companion to the Inventory of Support Measures for Fossil Fuels 2015“, S. 9, [https://read.oecd-ilibrary.org/energy/oecd-companion-to-the-inventory-of-support-measures-for-fossil-fuels-2015\\_9789264239616-en](https://read.oecd-ilibrary.org/energy/oecd-companion-to-the-inventory-of-support-measures-for-fossil-fuels-2015_9789264239616-en); Hervorhebungen durch Verf.

Reformoptionen und die Auswirkungen solcher Reformen im Hinblick auf den Klimaschutz.<sup>84</sup> Auch hier zeigt sich im Einklang mit der Einschätzung des UBA (s. Abschnitt 1.), dass in Studien in der Regel auf Basis eines bestimmten Erkenntnisziels bestimmte Subventionen „ausgewählt“ werden.

Den **Subventionsbegriff** und den Begriff „**klimaschädlich**“ erörtert das FÖS in einem anderen Papier aus dem Jahr 2023 unter dem Titel „Durcheinander um den Subventionsbegriff“.<sup>85</sup> Darin stellen die Autorinnen und Autoren die Begriffe anderer Institutionen im Vergleich dar, enthalten sich jedoch einer eigenen Begriffsdefinition. Die vergleichende Betrachtung zeige

„wie unterschiedlich (umweltschädliche) Subventionen definiert werden können und wie stark deren Anzahl und Volumen durch die definitorischen Unterschiede variieren. Im **Zentrum der Debatte** stehen die Subventionsberichte der **Bundesregierung** und des **Umweltbundesamts**. Wird über Reformen von Subventionen gestritten, drängt sich zuallererst die Frage nach dem Subventionsbegriff selbst auf: Bezieht sich dieser auf den engeren Rahmen der Bundesregierung oder werden auch umweltschädliche Subventionen, wie vom UBA identifiziert, einbezogen?“<sup>86</sup>

Somit sieht das FÖS die relevanten **Pole** der Definitionen bei der „Frage eines einheitlichen Definitionsrahmens“<sup>87</sup> – jedenfalls für Deutschland – bei § 12 StabG (s. Abschnitt 4.1.1.1.) und der weiten Definition des UBA (s. Abschnitt 4.2.).

Als Antwort auf die Frage, welche Subventionen im Verkehrssektor das FÖS in der Studie „Reform umweltschädlicher Subventionen“ **warum** als **klimaschädlich** einordnet, kann **keine abstrakte Definition** des FÖS identifiziert werden. Die Studie benennt lediglich Gründe für die

---

84 Meemken u.a. (2023), Studie: Reform umweltschädlicher Subventionen – Auswirkungen auf Klima, Gesellschaft und Wirtschaft, S. 11, [https://foes.de/publikationen/2023/W\\_Reform\\_umweltschaedlicher\\_Subventionen.pdf](https://foes.de/publikationen/2023/W_Reform_umweltschaedlicher_Subventionen.pdf); zum gleichen Thema s. auch Kurzpapier der Bertelsmann Stiftung (Hrsg.) von Holzmann: Abbau umwelt- und klimaschädlicher Subventionen: Reformvorschläge für eine konsistentere Transformationspolitik, 2023, S. 22, [https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/user\\_upload/W\\_Focus\\_Paper\\_14\\_Subventionspolitik.pdf](https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/user_upload/W_Focus_Paper_14_Subventionspolitik.pdf).

85 Bär/Peiseler (2023), Durcheinander um den Subventionsbegriff: Was sind „(umweltschädliche) Subventionen“ und „gute Subventionspolitik“?, S. 30, [https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/user\\_upload/W\\_Focus\\_Paper\\_14\\_Subventionspolitik.pdf](https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/user_upload/W_Focus_Paper_14_Subventionspolitik.pdf); Hervorhebungen durch Verf.

86 Bär/Peiseler (2023), Durcheinander um den Subventionsbegriff: Was sind „(umweltschädliche) Subventionen“ und „gute Subventionspolitik“?, S. 30, [https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/user\\_upload/W\\_Focus\\_Paper\\_14\\_Subventionspolitik.pdf](https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/user_upload/W_Focus_Paper_14_Subventionspolitik.pdf).

87 Bär/Peiseler (2023), Durcheinander um den Subventionsbegriff: Was sind „(umweltschädliche) Subventionen“ und „gute Subventionspolitik“?, S. 30, [https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/user\\_upload/W\\_Focus\\_Paper\\_14\\_Subventionspolitik.pdf](https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/user_upload/W_Focus_Paper_14_Subventionspolitik.pdf).

Reformbedürftigkeit („Warum ist eine Reform nötig?“<sup>88</sup>) zusammengefasst unter (u. a.) einer Kategorie „**Klima- und umweltpolitische Gründe**“.<sup>89</sup>

In dem parallelen Papier „Durcheinander um den Subventionsbegriff“ wird betreffend den Begriff der Umweltschädlichkeit jedenfalls für das Fazit, wie eine „gute Subventionspolitik“ aussehen könnte, auf die Grundsätze des **UBA** erkennbar positiv Bezug genommen.<sup>90</sup>

Die Studie zur Reformbedürftigkeit empfiehlt betreffend den Verkehrssektor im Ergebnis:

„Im Verkehrssektor werden eine Reform der Dienstwagenbesteuerung und die Abschaffung der Energiesteuerbegünstigung für Dieselmotoren für Pkw (optional auch für Lkw) vorgeschlagen.“<sup>91</sup>

Näheres zur Dienstwagenbesteuerung s. in Abschnitt 5.4.

#### 4.5.2. Institut für Weltwirtschaft

Das Institut für Weltwirtschaft (IfW) legt in seinem jährlichen „**Kieler Subventionsbericht**“ einen Subventionsbegriff zugrunde, der ebenfalls **weiter** greift als der des BMF („Kieler Subventionsbegriff“<sup>92</sup>). Erfasst werden „allokationsverzerrende Transfers und Zuwendungen an private und staatliche Organisationen ohne Erwerbzweck“.<sup>93</sup>

„Dabei werden die Einnahmeverzichte und Finanzhilfen nach einem erweiterten Subventionsbegriff erhoben. Beim Kieler Subventionsbegriff geht es um selektive Wirkungen

---

88 Meemken u.a. (2023), Studie: Reform umweltschädlicher Subventionen – Auswirkungen auf Klima, Gesellschaft und Wirtschaft, S. 18, 21, 24, 29, 35, [https://foes.de/publikationen/2023/W\\_Reform\\_umweltschaedlicher\\_Subventionen.pdf](https://foes.de/publikationen/2023/W_Reform_umweltschaedlicher_Subventionen.pdf).

89 Meemken u.a. (2023), Studie: Reform umweltschädlicher Subventionen – Auswirkungen auf Klima, Gesellschaft und Wirtschaft, S. 29, 35, [https://foes.de/publikationen/2023/W\\_Reform\\_umweltschaedlicher\\_Subventionen.pdf](https://foes.de/publikationen/2023/W_Reform_umweltschaedlicher_Subventionen.pdf).

90 Bär/Peiseler (2023), Durcheinander um den Subventionsbegriff: Was sind „(umweltschädliche) Subventionen“ und „gute Subventionspolitik“?, S. 42 („Eine Kompromisslösung für eine „gute Subventionspolitik“ kann die konsequente Anwendung der subventionspolitischen Leitlinien sein [...]“), S. 35 („Auch das UBA sieht die befristete und degressive Ausgestaltung, die Bevorzugung von Finanzhilfen gegenüber Steuervergünstigungen, regelmäßige Evaluierungen oder die Prüfung alternativer Instrumente als Instrumente guter Subventionspolitik an. Der Vergleich der Leitlinien und Grundsätze in Tabelle 1 zeigt die vielen Gemeinsamkeiten auf.“), [https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/user\\_upload/W\\_Focus\\_Paper\\_14\\_Subventionspolitik.pdf](https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/user_upload/W_Focus_Paper_14_Subventionspolitik.pdf).

91 Meemken u.a. (2023), Studie: Reform umweltschädlicher Subventionen – Auswirkungen auf Klima, Gesellschaft und Wirtschaft, S. 9, [https://foes.de/publikationen/2023/W\\_Reform\\_umweltschaedlicher\\_Subventionen.pdf](https://foes.de/publikationen/2023/W_Reform_umweltschaedlicher_Subventionen.pdf).

92 Laaser/Rosenschon et al. (2019), Kiel Institut für Weltwirtschaft, Kieler Subventionsbericht: Steigende Subventionen des Bundes bis zum Jahr 2018, S. 90, [https://www.ifw-kiel.de/fileadmin/Dateiverwaltung/IfW-Publications/fis-import/e119b638-7767-40a6-a370-2744826bfd7-wipo\\_22.pdf](https://www.ifw-kiel.de/fileadmin/Dateiverwaltung/IfW-Publications/fis-import/e119b638-7767-40a6-a370-2744826bfd7-wipo_22.pdf).

93 Laaser/Rosenschon et al. (2023), Kiel Institut für Weltwirtschaft, Kieler Subventionsbericht 2023: Subventionen des Bundes in Zeiten von Ukrainekrieg und Energiekrise, S. 27, [https://www.ifw-kiel.de/fileadmin/Dateiverwaltung/IfW-Publications/fis-import/f538af77-3462-4431-8e47-110fcb09dee5-KBW\\_44.pdf](https://www.ifw-kiel.de/fileadmin/Dateiverwaltung/IfW-Publications/fis-import/f538af77-3462-4431-8e47-110fcb09dee5-KBW_44.pdf).

staatlicher Leistungen und Einnahmeverzichte, die dann als Subventionen eingestuft werden, wenn sie an den betreffenden Märkten mit Allokationsverzerrungen einhergehen. Davon werden auch Ausgaben für Infrastruktur nicht generell ausgenommen, wenn diese prinzipiell marktnah errichtet werden könnte. Des Weiteren beleuchtet der Kieler Subventionsbericht nicht allein die Finanzbeziehungen zwischen Gebietskörperschaften und den klassischen Empfängern von Subventionen im Unternehmenssektor, sondern bezieht auch bestimmte allokationsverzerrende Transfers an Organisationen ohne Erwerbszweck und an private Haushalte mit ein. [...] Mit dem **erweiterten Subventionsbegriff** wird traditionell ein größerer Bereich der öffentlichen Finanzhilfen und Einnahmeverzichte erfasst, als es in den amtlichen Subventionsberichten des Bundes und der Bundesländer der Fall ist.<sup>94</sup>

Es können also nicht nur Unternehmen, sondern **auch private Haushalte**, private Organisationen ohne Erwerbszweck und sogar der Staat selbst Empfänger von Subventionen sein. Es werden außerdem staatliche Ausgaben für den öffentlichen Verkehr erfasst.<sup>95</sup>

#### 4.5.3. Kopernikus-Projekt Ariadne am Potsdam Institut für Klimafolgenforschung

Eine 2024 veröffentlichte Studie des Kopernikus-Projekts Ariadne am Potsdam Institut für Klimafolgenforschung<sup>96</sup> (PIK) berechnete beispielhaft anhand von vier gesetzlichen Steuervergünstigungen deren Klimaschädlichkeit anhand ihres jeweiligen „negativen CO<sub>2</sub>-Preises“.<sup>97</sup> Diese Steuervergünstigungen, nämlich

- das sog. „Dieselprivileg“,
- die sog. „Pendlerpauschale“,
- das sog. „Dienstwagenprivileg“ und

---

94 Laaser/Rosenschon et al. (2019), Kiel Institut für Weltwirtschaft, Kieler Subventionsbericht: Steigende Subventionen des Bundes bis zum Jahr 2018, S. 90, [https://www.ifw-kiel.de/fileadmin/Dateiverwaltung/IfW-Publications/fis-import/e119b638-7767-40a6-a370-2744826bdfd7-wipo\\_22.pdf](https://www.ifw-kiel.de/fileadmin/Dateiverwaltung/IfW-Publications/fis-import/e119b638-7767-40a6-a370-2744826bdfd7-wipo_22.pdf); Hervorhebung durch Verf.

95 Bundesministerium der Finanzen, 29. Subventionsbericht des Bundes, BT-Drs. 20/8300 vom 6. September 2023, S. 143, <https://dserver.bundestag.de/btd/20/083/2008300.pdf>; Auffällig bezüglich der Subventionen im Verkehrssektor ist im Übrigen das Fazit im jüngsten Bericht von 2023 zu deren Volumen: „War lange Zeit der Verkehrssektor derjenige, der nach dem Kieler Subventionsbegriff (einschließlich der Leistungen an die Eisenbahn) die meisten Finanzhilfen erhielt, so hat die Energie- und Umweltpolitik nunmehr die Spitzenposition inne [...]“. – Laaser/Rosenschon et al., Kiel Institut für Weltwirtschaft, 2023, S. 46, [https://www.ifw-kiel.de/fileadmin/Dateiverwaltung/IfW-Publications/fis-import/f538af77-3462-4431-8e47-110fcb09dee5-KBW\\_44.pdf](https://www.ifw-kiel.de/fileadmin/Dateiverwaltung/IfW-Publications/fis-import/f538af77-3462-4431-8e47-110fcb09dee5-KBW_44.pdf).

96 Plötz/Koch/Bach/Haan/Kistingner/Illenseer (2024), Klimaschädliche Subventionen entsprechen negativen CO<sub>2</sub>-Preisen. Kopernikus-Projekt Ariadne, Potsdam, <https://ariadneprojekt.de/media/2024/04/Ariadne-Kurzdosier-Klimaschaedliche-Subventionen-April2024.pdf>.

97 Der negative CO<sub>2</sub>-Preis sei dabei „der implizite monetäre Vorteil beim Ausstoß der betroffenen Menge an CO<sub>2</sub>-Emissionen“. – Plötz/Koch/Bach/Haan/Kistingner/Illenseer (2024), Klimaschädliche Subventionen entsprechen negativen CO<sub>2</sub>-Preisen. Kopernikus-Projekt Ariadne, Potsdam, S. 6, <https://ariadneprojekt.de/media/2024/04/Ariadne-Kurzdosier-Klimaschaedliche-Subventionen-April2024.pdf>.

- die „Kerosinsteuerbefreiung“,

seien Subventionen, wobei dieser Begriff gemäß „gängiger internationaler Definitionen verwendet“ werde.<sup>98</sup> Hier verweist die Studie auf die unter 4.4.1. und 4.4.2. vorgestellten Definitionen von WTO und OECD.<sup>99</sup>

#### 4.6. Zwischenergebnis zum Subventionsbegriff

Als **Kern** eines gemeinsamen Subventionsbegriffs aller hier betrachteten Akteure und Institutionen dürfte der monetär messbare Vorteil für eine abgrenzbare Empfängergruppe oder Branche mit **Wirtschaftsbezug** festzuhalten sein. Anderenfalls droht eine Beliebigkeit, mit der jegliches staatliche Handeln als Subvention eingeordnet wird, mit der dem der ein oder anderen Bürgergruppe ein monetärer Vorteil zukommt oder ein den persönlichen Umständen entspringender Nachteil ausgeglichen wird.

Dies würde zu gravierenden **Abgrenzungsproblemen** führen und damit einem gemeinsamen, ziel führenden Diskurs über die Beibehaltung, Abschaffung oder Veränderung verschiedener Maßnahmen schaden. Zur derzeitigen Begriffsverwendung haben die Autoren der UBA-Studie die aufschlussreiche Erkenntnis vorangestellt, dass die jeweilige Definition des Subventionsbegriffs derzeit stets dem gewünschten (wissenschaftlichen) Erkenntnisziel untergeordnet werde (s. 1., Fn. 4). Derzeit dürfte somit jede einzelne Maßnahme **gesondert** zu prüfen sein und kann jedenfalls nicht allein auf Basis der Bezeichnung durch den einen oder anderen Akteur als „Subvention“ nach dem persönlichen Begriffsverständnis eingeordnet werden. Auch die Klimaschädlichkeit ihrer Ziele und Zwecke (vgl. Abschnitt 3.) muss gesondert und nach nachvollziehbaren Maßstäben beurteilt werden. Für diese Beurteilung wäre eine gemeinsame europäische Methodik (s. Abschnitt 4.3.2.) wohl hilfreich.

### 5. Steuerliche Maßnahmen im Verkehrssektor: Agrardiesel, Flugbenzin, Dienstwagen

#### 5.1. Einleitung zur Besteuerung von Agrardiesel, Flugbenzin und Dienstwagen

Auftragsgemäß werden im abschließenden Kapitel die Besteuerung von Agrardiesel, von Flugbenzin und der privaten Nutzung von Dienstwagen genauer betrachtet. Während die Besteuerung von Agrardiesel und von Flugbenzin ausweislich des Subventionsberichts Steuervergünstigungen sind und von der Bundesregierung selbst aufgrund von ihr in Auftrag gegebenen Gutachten als klimaschädlich klassifiziert werden, ist die Einordnung der Pauschalregelung bei der privaten Nutzung von Dienstwagen, auch 1-Prozent-Regelung genannt, komplexer. Wie in den ersten Kapiteln dieser Ausarbeitung erläutert, legen verschiedene Organisation und Institute unterschiedliche Subventionsbegriffe zugrunde. Die 1-Prozent-Regelung diene im Steuerrecht der bürokratischen Vereinfachung. Die enormen „Steuerspar“-Potenziale hätten sie jedoch mittlerweile zu

---

98 Plötz/Koch/Bach/Haan/Kistingner/Illenseer (2024), Klimaschädliche Subventionen entsprechen negativen CO<sub>2</sub>-Preisen. Kopernikus-Projekt Ariadne, Potsdam, S. 3, <https://ariadneprojekt.de/media/2024/04/Ariadne-Kurzdosier-Klimaschaedliche-Subventionen-April2024.pdf>.

99 Plötz/Koch/Bach/Haan/Kistingner/Illenseer, 2024, Klimaschädliche Subventionen entsprechen negativen CO<sub>2</sub>-Preisen. Kopernikus-Projekt Ariadne, Potsdam, S. 3, <https://ariadneprojekt.de/media/2024/04/Ariadne-Kurzdosier-Klimaschaedliche-Subventionen-April2024.pdf>.

einer großen faktischen Steuervergünstigung wachsen lassen.<sup>100</sup> Aus diesem Grund bezeichnen zum Beispiel das Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft<sup>101</sup> oder das Potsdam-Institut für Klimafolgenforschung<sup>102</sup> die 1-Prozent-Regelung als Subvention.

## 5.2. Besteuerung von Agrardiesel

Betriebe der Land- und Forstwirtschaft können für versteuerten Dieselmotorkraftstoff gemäß § 57 Energiesteuergesetz (EnergieStG)<sup>103</sup> gegen Nachweis einer Steuerentlastung beantragen. Dafür muss der Dieselmotorkraftstoff zum Betrieb von Ackerschleppern, standfesten oder beweglichen Arbeitsmaschinen und Motoren oder Sonderfahrzeugen verwendet worden sein. Der Betrieb umfasst Arbeiten zur Gewinnung pflanzlicher oder tierischer Erzeugnisse durch Bodenbewirtschaftung oder durch mit Bodenbewirtschaftung verbundene Tierhaltung.

Betriebe der Land- und Forstwirtschaft sind insbesondere Betriebe, die durch Bodenbewirtschaftung oder durch mit Bodenbewirtschaftung verbundene Tierhaltung pflanzliche oder tierische Erzeugnisse gewinnen sowie, unter anderem, auch Imkereien, Wanderschäfereien und Teichwirtschaften. Die Einkünfte müssen nach § 13 Einkommensteuergesetz (EStG) versteuert werden.

Gemäß § 2 Absatz 1 Nummer 4 EnergieStG beträgt die Steuer für 1.000 Liter Dieselmotorkraftstoff<sup>104</sup>

- mit einem Schwefelgehalt von mehr als 10 Milligramm pro Kilogramm: 485,70 Euro,
- mit einem Schwefelgehalt von höchstens 10 Milligramm pro Kilogramm: 470,40 Euro.

Gemäß § 57 Absatz 5 EnergieStG beträgt die Steuerentlastung für 1.000 Liter Dieselmotorkraftstoff

- bis zum 29. Februar 2024: 214,80 Euro,
- vom 1. März 2024 bis zum 31. Dezember 2024: 128,88 Euro,
- vom 1. Januar 2025 bis zum 31. Dezember 2025: 64,44 Euro.<sup>105</sup>

---

100 Agora Verkehrswende (2022): [Steuersignale zur Transformation der Pkw-Flotte \(Gesamtbericht\)](#), Reformoptionen für eine faire und klimagerechte Kfz- und Dienstwagenbesteuerung, Seite 71, abgerufen am 27. Mai 2024.

101 Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft: [Subventionssteckbrief: Das Dienstwagenprivileg](#), 2023, abgerufen 3. Juni 2024.

102 Plötz, Patrick; Koch, Nicolas; Bach, Stefan; Haan, Peter; Kisting, Dorothea; Illenseer, Niklas: [Klimaschädliche Subventionen entsprechen negativen CO2-Preisen](#), Kopernikus-Projekt Ariadne, Potsdam 2024, abgerufen am 3. Juni 2024.

103 Energiesteuergesetz (EnergieStG) vom 15. Juli 2006, Bundesgesetzblatt I, Seite 1534, zuletzt geändert durch Artikel 3 Zweites Haushaltsfinanzierungsgesetz 2024 vom 27. März 2024, Bundesgesetzblatt I, Nummer 107.

104 Präzise handelt es sich um Gasöle der Unterpositionen 2710 19 43 bis 2710 19 48 und der Unterpositionen 2710 20 11 bis 2710 20 19 der Kombinierten Nomenklatur.

105 Die Abschmelzungen der Entlastung ab März 2024 von bisher 214,80 Euro erfolgten durch Artikel 3 des Zweiten Haushaltsfinanzierungsgesetzes 2024 vom 27. März 2024, Bundesgesetzblatt I, Nummer 107.

Laut aktuellem Subventionsbericht handelt es sich bei dieser Steuervergünstigung um eine Erhaltungshilfe. Sie wurde 1951 eingeführt. Rechtsgrundlage war das Landwirtschafts-Gasölverwendungsgesetz, das als Auftragsangelegenheit von den Ländern durchgeführt wurde. Die hierzu benötigten Mittel hat der Bund jeweils im Einzelplan 10 (Agrarhaushalt) zur Verfügung gestellt. Seit dem 1. Januar 2001 erfolgte die Begünstigung im Rahmen eines im Mineralölsteuergesetz und seit dem 1. August 2006 im Energiesteuergesetz verankerten Entlastungsverfahrens. Die Maßnahme ist **EU-beihilferechtlich** bis zum 30. Juni 2024 angezeigt.<sup>106</sup>

Ein vom Bundesministerium der Finanzen in Auftrag gegebenes Forschungsgutachten vom Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstitut an der Universität zu Köln bewertete die Wirkung der Steuervergünstigung im Herbst 2019 mit „ausreichend“, weil sie einen **Beitrag zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit leisten könne, allerdings eine Vielzahl von Nebenwirkungen auf Klima, Luft, Gesundheit und Rohstoffe aufweise**.<sup>107</sup>

Die Bundesregierung verweist auf geplante Änderungen der Europäischen Rahmenbedingungen. Allerdings wird die Reform der Energiesteuerrichtlinie nach Einschätzung von EURACTIV derzeit nicht vorrangig von den Mitgliedstaaten behandelt, ein Interessenausgleich zwischen Wettbewerb und Umwelt sei noch nicht in Sicht.<sup>108</sup>

### 5.3. Besteuerung von Flugbenzin

Gemäß § 27 Absatz 2 EnergieStG dürfen Flugbenzin und Flugturbinenkraftstoff<sup>109</sup> steuerfrei verwendet werden in Luftfahrzeugen

1. für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt,
2. bei der Instandhaltung von Luftfahrzeugen nach Nummer 1 sowie
3. bei der Entwicklung und Herstellung von Luftfahrzeugen.

Nach § 27 Absatz 3 EnergieStG gilt diese Steuerbefreiung auch für Flugbenzin und Flugturbinenkraftstoff, der in Flugzeugtriebwerken und -motoren bei deren Entwicklung und Herstellung eingesetzt wird.

Das EnergieStG löste am 1. August 2006 das Mineralölsteuergesetz ab. Die Steuerbefreiung nach § 27 Absatz 1 Nummer 1 fand sich bis dahin im Gesetz, die übrigen oben genannten

---

106 Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2021 bis 2024 (29. Subventionsbericht), Bundestags-Drucksache 20/8300 vom 6. September 2023, Seite 481.

107 Thöne, Michael (Herausgeber), Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln: [Evaluation von Steuervergünstigungen Oktober 2019](#), Ergebnisüberblick, Evaluationsschema, Methoden, Seite 30, abgerufen am 24. Mai 2024.

108 Messad, Paul, EURACTIV France: [Energiesteuerrichtlinie kommt wohl nicht mehr vor EU-Wahlen](#), 28. Februar 2024, abgerufen am 28. Mai 2024.

109 Es handelt sich um Flugbenzin der Unterposition 2710 12 31 der Kombinierten Nomenklatur, dessen Researchoktanzahl den Wert von 100 nicht unterschreitet, und Flugturbinenkraftstoff der Unterposition 2710 19 21 der Kombinierten Nomenklatur.

Steuerbefreiungen waren auf dem Erlassweg geregelt. Im neu geschaffenen EnergieStG wurden alle Steuerbefreiungen in § 27 vereint.<sup>110</sup>

Die Steuerbefreiungen wurden auf Grundlage der EU-Energiesteuerrichtlinie von 2003<sup>111</sup> in nationales Recht umgesetzt. Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe b EU-Energiesteuerrichtlinie beinhaltet die obligatorische Steuerbefreiungen der „Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt“. Artikel 15 Absatz 1 Buchstabe j EU-Energiesteuerrichtlinie regelt die fakultative Steuerbefreiung durch die Mitgliedstaaten für „Kraftstoffe, die bei der Fertigung, Entwicklung, Erprobung und Wartung von Luftfahrzeugen und Schiffen verwendet werden“.

Die Steuervergünstigung des Flugbenzins belegt Rang 18 der 20 größten Steuervergünstigungen des 29. Subventionsberichts. Es handelt es sich ausweislich des Subventionsberichts um eine **Erhaltungshilfe**. Ein vom Bundesministerium der Finanzen in Auftrag gegebenes Forschungsgutachten vom Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstitut an der Universität Köln empfahl im Herbst 2009, die Steuerbefreiung abzuschaffen. Sie sei eine **umweltschädliche und wettbewerbsverzerrende Steuervergünstigung**, indem sie einen Verkehrsträger begünstige, der in großem Ausmaß Klimagase produziere und dessen inländische Wettbewerber Schiene und Straße der Energiebesteuerung unterlägen.<sup>112</sup>

Nach Ansicht der Bundesregierung könnte eine Besteuerung allerdings zu einem Ausweichtankverhalten im Ausland und zur Abwanderung auf ausländische Flughäfen in Grenznähe führen. Die Besteuerung könnte deshalb den Wirtschaftsstandort Deutschland schwächen. Auf europäischer Ebene werde derzeit im Rahmen der Verhandlungen der Novellierung der **Energiesteuerrichtlinie** ein koordiniertes Vorgehen bei der Bepreisung des Luftverkehrs geprüft.<sup>113</sup> Allerdings wird die Reform der Energiesteuerrichtlinie nach Einschätzung von EURACTIV derzeit nicht vorrangig von den Mitgliedstaaten behandelt, ein Interessenausgleich zwischen Wettbewerb und Umwelt sei noch nicht in Sicht.<sup>114</sup>

- 
- 110 Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Neuregelung der Besteuerung von Energieerzeugnissen und zur Änderung des Stromsteuergesetzes, Bundestags-Drucksache 16/1172, 6. April 2006, Seite 38f.
- 111 Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, Amtsblatt der Europäischen Union L 283/51.
- 112 Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln: [Evaluierung von Steuervergünstigungen, Endfassung \(Herbst 2009\)](#), Band 1 Methoden und Ergebnisüberblick, Seite 17, abgerufen am 27. Mai 2024.
- 113 Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2021 bis 2024 (29. Subventionsbericht), Bundestags-Drucksache 20/8300 vom 6. September 2023, Seite 563.
- 114 Messad, Paul, EURACTIV France: [Energiesteuerrichtlinie kommt wohl nicht mehr vor EU-Wahlen](#), 28. Februar 2024, abgerufen am 28. Mai 2024.

## 5.4. Besteuerung der privaten Nutzung von Dienstwagen

### 5.4.1. Geltende Vorschriften

§ 8 Einkommensteuergesetz (EStG) definiert die Einnahmen bei den sogenannten Überschusseinkünften. Zu den Überschusseinkünften zählen auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG. Nach § 8 Absatz 2 Satz 2 bis 7 EStG gehört zu den Einnahmen eines Arbeitnehmers auch die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten. Zur Berechnung der Höhe der Einnahmen bestimmt § 8 EStG insbesondere:

- Die pauschale Berechnung unter Zugrundlegung des Listenpreises gemäß § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 EStG gilt entsprechend (siehe unten).
- Kann das Kraftfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder einer Familienheimfahrt im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt werden, erhöht sich der pauschale Wert nach § 6 EStG

§ 6 EStG gehört zu den drei grundlegenden Vorschriften über die Gewinnermittlung<sup>115</sup> durch Bilanzierung. § 6 EStG regelt die **bilanzielle Bewertung des Betriebsvermögens**, § 6 Absatz 1 EStG enthält in Nummer 4 zudem allgemeine Bewertungsregeln für Entnahmen des Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen, zu denen auch die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zählt.<sup>116</sup> Entnahmen sind grundsätzlich mit dem Teilwert anzusetzen, für die **private Nutzung von betrieblichen Kraftfahrzeugen gilt jedoch eine Sonderregelung**. Durch den Verweis in § 8 EStG wird die private Nutzung eines Dienstwagens steuerlich genauso wie die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs durch den Unternehmer behandelt.

In § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 1. Halbsatz EStG findet sich die **grundsätzliche Vorschrift** zur steuerlichen Bewertung der privaten Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird. Danach ist für jeden Kalendermonat 1 Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer als Einnahmen anzusetzen. Ein Verzicht auf diese Pauschalierung ist bei Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches möglich (§ 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 3 1. Halbsatz EStG).

Seit dem Veranlagungszeitraum 2013 führt die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, das ein **Elektrokraftfahrzeug oder ein extern aufladbares Hybridelektrofahrzeug** ist, zu einer geringeren Besteuerung im Vergleich zur privaten Nutzung von übrigen Kraftfahrzeugen, weil zum Beispiel die (hohen) Batteriekosten beim Ansatz des Listenpreises berücksichtigt

---

115 Zu den sogenannten Gewinneinkünften zählen § 13ff. EStG (Land- und Forstwirtschaft, § 15ff. EStG (Gewerbebetrieb) und § 18 EStG (selbständige Arbeit).

116 Krumm, Marcel: EStG § 6 Randnummer 1, in: Brandis/Heuermann, BeckOnline, 170. Ergänzungslieferung, Dezember 2023.

wurden. Aktuell gilt, dass der Bruttolistenpreis je nach Fahrzeug, Eigenschaften des Fahrzeuges und Anschaffungsdatum nur zu einem Viertel oder zur Hälfte anzusetzen ist.<sup>117</sup>

**Nach weiteren Änderungen wird diese Regelung seit dem 27. Subventionsbericht vom 13. November 2019 als „Begünstigung von Elektro- und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen bei der Dienstwagenbesteuerung“ geführt.**<sup>118</sup> Die Bundesregierung stuft sie im aktuellen Subventionsbericht als „Produktivitäts-(Wachstums-)hilfe“ ein, die mittelbar Innovationen im Bereich der Automobilindustrie unterstütze und deren Wettbewerbsfähigkeit sichern soll. Zudem diene sie dem Klimaschutz und der Verbesserung der Luftqualität.<sup>119</sup>

#### 5.4.2. Genese der sogenannten 1-Prozent-Regelung

Bis zum Veranlagungszeitraum 1995 ließ die Finanzverwaltung folgende Methoden zur Ermittlung des Werts der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu:<sup>120</sup>

1. Grundsätzlich hatte der Steuerpflichtige den Umfang der betrieblichen Nutzung des Kraftfahrzeugs zum Beispiel durch Vorlage eines Fahrtenbuchs nachzuweisen.
2. Wies der Steuerpflichtige den Umfang der betrieblichen Nutzung nicht nach, ging die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen in vielen Fällen davon aus, dass der betriebliche Nutzungsanteil 75 bis 80 Prozent (Einkommensteuer-Richtlinien 1987) beziehungsweise 65 bis 70 Prozent (Einkommensteuer-Richtlinien 1990) der Gesamtnutzung betrug.
3. Schließlich erlaubte die Finanzverwaltung in Anlehnung an die Lohnsteuer-Richtlinien 1993 zum Sachbezug, den Entnahmewert mit einem Durchschnittswert, das heißt mit einem Prozentsatz des Kaufpreises des Kraftfahrzeugs pauschal anzusetzen. Dabei ging sie davon aus, dass ein Durchschnittswert in Höhe von monatlich 1 Prozent des auf 100 DM abgerundeten Kaufpreises in etwa einem Anteil der Privatnutzung von 20 bis 25 Prozent entspreche. Der Durchschnittswert von 1 Prozent erhöhe oder verminderte sich entsprechend, wenn nach den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls ein höherer beziehungsweise niedrigerer privater Nutzungsanteil anzusetzen war. Als Kaufpreis in diesem Sinn wurde – auch bei Gebrauchtwagen – der Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich Anschaffungsnebenkosten und Kosten für Sonderausstattungen angesehen; die Vorsteuer nach § 15

117 § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 2 bis 5 und Satz 3 Nummer 2 bis 5 und § 8 Absatz 2 Satz 2 bis 5 EStG.

118 Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2017 bis 2020 (27. Subventionsbericht) vom 13. November 2019, Bundestags-Drucksache 19/15340, Seite 29.

119 Zu den Details der Vorschriften in § 6 EStG vergleiche Sachstand des Fachbereichs WD 4: [Förderung von umwelt- und klimafreundlichen Maßnahmen im Ertragsteuerrecht](#) vom 28. Februar 2022 und Ausarbeitung des Fachbereichs WD 5: [Besteuerung und Anreize für den privaten Kauf und die Nutzung eines Elektroautos](#) vom 22. Februar 2024 mit dem Hinweis, dass die Obergrenze für den Listenpreis eines Elektroautos durch das Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) vom 27. März 2024, Bundesgesetzblatt I Nummer 108, von 60.000 Euro auf 70.000 Euro erhöht wurde.

120 Ehmcke, Torsten; Krumm, Marcel: EStG § 6 Randnummer 1012, in: Brandis/Heuermann (vormals Blümich), BeckOnline, Werkstand: 165. Ergänzungslieferung Dezember 2022.

Umsatzsteuergesetz (UStG) gehört danach, soweit sie von der Umsatzsteuer abgezogen werden konnte, nicht zur Bemessungsgrundlage.

Die 1-Prozent-Regelung steht seit ihrer Einführung durch das Jahressteuergesetz 1996<sup>121</sup> inhaltlich unverändert im EStG. Die gesetzliche Normierung war weder im Gesetzentwurf zum Jahressteuergesetz 1996<sup>122</sup> vorgesehen noch wurde sie nach den Beratungen des Finanzausschusses empfohlen.<sup>123</sup>

Das Jahressteuergesetz 1996 durchlief zwei Vermittlungsverfahren. Das Bundesverfassungsgericht hatte den Gesetzgeber zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums aller Familienmitglieder verpflichtet. Im Gesetzgebungsverfahren drehte es sich im Wesentlichen um die Finanzierung und die Aufteilung der erheblichen zusätzlichen Lasten zwischen Bund und Ländern.<sup>124</sup> Bei der Beratung des 2. Vermittlungsvorschlags im Bundesrat führte der Berichterstatter des Bundesrats im Vermittlungsausschuss, der Finanzminister von Nordrhein-Westfalen, aus, dass die Einigung nur zustande gekommen sei, weil man sich auf einen Abbau von „Subventionen und Steuervergünstigungen“ in Höhe von 4,3 Milliarden DM geeinigt habe.<sup>125</sup>

Die Möglichkeit zur Pauschalierung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs mithilfe der 1-Prozent-Regelung stand zunächst in der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses im 1. Vermittlungsverfahren<sup>126</sup>, welches der Bundestag ablehnte.<sup>127</sup> Die Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses nach Abschluss des 2. Vermittlungsverfahrens enthielt die 1-Prozent-Regelung **und** die alternative Nutzung eines Fahrtenbuches.<sup>128</sup>

Der Vermittlungsausschuss veröffentlicht seine Ergebnisse in Form von Beschlussempfehlungen, Berichte mit Begründungen für die Beschlüsse werden nicht erstellt. Weder in der Annahme der

---

121 Jahressteuergesetz 1996 vom 11. Oktober 1995, Bundesgesetzblatt I, Seite 1250.

122 Gesetzentwurf eines Jahressteuergesetzes (JStG) 1996 der Fraktionen der CDU/CSU und der F.D.P. vom 27. März 1995, Bundestags-Drucksache 13/901.

123 Erste Beschlussempfehlung und erster Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf eines Jahressteuergesetzes (JStG) 1996 der Fraktionen der CDU/CSU und der F.D.P. ... vom 31. Mai 1995, Bundestags-Drucksache 13/1558, Seite 199f.

124 Vergleiche zum Beispiel Bundesrats-Protokoll 687. Sitzung, 14. Juli 1995, Seite 316C.

125 Bundesrats-Protokoll 688. Sitzung, 22. September 1995, Seite 371D.

126 Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zu dem Jahressteuergesetz 1996 vom 7. Juli 1995, Bundestags-Drucksache 13/1960, Seite 3.

127 Bundestags-Plenarprotokoll 13/49 vom 13. Juli 1995, Seite 4074A.

128 Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zu dem Jahressteuergesetz 1996 vom 2. August 1995, Bundestags-Drucksache 13/2100, Seite 3.

Beschlussempfehlung durch den Bundestag<sup>129</sup> noch durch den Bundesrat wird die Regelung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs erwähnt.<sup>130</sup>

#### 5.4.3. Rechtsprechung

In einem Urteil vom Mai 2022<sup>131</sup> bezeichnete der Bundesfinanzhof die 1-Prozent-Regelung als eine typisierende und pauschalierende Bewertungsregelung, die den verfassungsrechtlichen Anforderungen genüge.<sup>132</sup> Die Typisierung sei zudem nicht unwiderlegbar. Der Steuerpflichtige könne durch den Nachweis der tatsächlichen privaten Nutzung mittels eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs eine als unbillig empfundene Besteuerung vermeiden.

Individuelle Besonderheiten hinsichtlich der Art und der Nutzung des Kraftfahrzeugs blieben grundsätzlich unberücksichtigt. Es sei gerade Ziel und Zweck der 1-Prozent-Regelung, anders als sonst bei der Besteuerung der privaten Nutzungsentnahmen, nicht an den Aufwand des Steuerpflichtigen, sondern an den ihm zukommenden Nutzungsvorteil anzuknüpfen.<sup>133</sup>

Aus diesem Grund beanstandete der Bundesfinanzhof auch nie die Zugrundelegung des Brutto Listenpreises als generalisierende Bemessungsgrundlage. Der zu ermittelnde Nutzungsvorteil umfasse nicht nur das Zurverfügungstellen des Fahrzeugs selbst, sondern auch die Übernahme sämtlicher damit verbundener Kosten wie Steuern, Versicherungsprämien, Reparatur- und Wartungskosten sowie insbesondere der Treibstoffkosten, also Kosten, die der Arbeitnehmer durch die Überlassung des Fahrzeugs spart. Die Bemessungsgrundlage bezwecke nicht, die tatsächlichen Neuanschaffungskosten des Fahrzeugs und erst recht nicht dessen gegenwärtigen Wert im Zeitpunkt der Überlassung möglichst realitätsgerecht abzubilden.<sup>134</sup>

#### 5.4.4. Zwischenergebnis zur steuerlichen Klassifizierung der 1-Prozent-Regelung

Bis zur ihrer gesetzlichen Regelung im EStG durch das Jahressteuergesetz 1996 oblag die Bewertung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs der Finanzverwaltung. Grundsätzlich galt die Pflicht zum Führen eines Fahrtenbuchs, der Finanzverwaltung standen jedoch auch andere Bewertungsansätze zur Verfügung. Obwohl aufgrund der Usancen des

---

129 Bundestags-Plenarprotokoll 13/55 vom 21. September 1995, Seite 4581C.

130 Bundesrats-Protokoll 688. Sitzung, 22. September 1995, Seite 371D.

131 Mit weiteren Nachweisen: Bundesfinanzhof, Urteil vom 17. Mai 2022, Aktenzeichen VIII R 26/20, Randnummern 20 und 23 in Fassung von juris.

132 Vergleiche dazu Krumm, Marcel: EStG § 6 Randnummer 1364, in: Brandis/Heuermann, BeckOnline, Stand: 167. Ergänzungslieferung, Mai 2023. Danach hat das Bundesverfassungsgericht noch keine Klage gegen die Regelung zur Entscheidung angenommen.

133 Mit weiteren Nachweisen: Bundesfinanzhof, Urteil vom 17. Mai 2022, Aktenzeichen VIII R 26/20, Randnummern 20 und 23 in Fassung von juris.

134 Bundesfinanzhof, Urteil vom 13. Dezember 2012, Aktenzeichen VI R 51/11, Randnummer 17 bei juris.

Vermittlungsverfahrens keine Begründung für die Einführung in das EStG vorliegt, kann wohl von einer Klarstellung, Vereinheitlichung und Vereinfachung der Bewertung gesprochen werden.

Für die Schaffung einer Bewertungsvorschrift und gegen die Absicht, eine Subvention einzuführen spricht auch der Ablauf des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 1996: Bundestag und Bundesrat konnten die notwendig gewordenen Vermittlungsverfahren erst abschließen, nachdem sie sich, wie oben erläutert, auf den **Abbau** bestehender Subventionen und Steuervergünstigungen geeinigt haben. Vor dem Hintergrund dieser Einspardebatten erscheint es nicht schlüssig, dass mit der 1-Prozent-Regelung eine neue Subvention geschaffen werden sollte.

#### 5.4.5. Wesentliche Kritikpunkte an der 1-Prozent-Regelung

Aus den zahlreichen Wirkungen der Ausgestaltung und Anwendung der 1-Prozent-Regelung werden im Folgenden die wesentlichen ökonomischen und ökologischen herausgehoben.

Die Ausgestaltung und die Anwendung hätten dazu geführt, dass die 1-Prozent-Regelung den Charakter einer Steuervergünstigung bekommen habe.<sup>135</sup> **Ökonomisch** sei von Bedeutung, dass die tatsächliche Privatnutzung von betrieblichen Kraftfahrzeugen durch die 1-Prozent-Regelung nur unzureichend abgebildet werde. Tatsächlich seien weit mehr als 50 Prozent der Fahrten privat veranlasst. Folglich sei die Besteuerung zu niedrig angesetzt, der Staat und die Sozialversicherung verzichteten auf Einnahmen.

Für den Arbeitnehmer bedeute die 1-Prozent-Regelung, dass der steuerlich relevante geldwerte Vorteil in den meisten Fällen deutlich geringer angesetzt wird als der tatsächlich entstehende geldwerte Vorteil. Erhielte der Arbeitnehmer den tatsächlich entstehenden geldwerten Vorteil als Lohn, müsste er eine höhere Einkommensteuerzahlung leisten.

Für den Arbeitgeber wiederum könne die Regelung einen Anreiz dazu geben, den Dienstwagen als Gehaltsbestandteil für den Arbeitnehmenden so attraktiv wie möglich zu gestalten, um sich höhere monetäre Ausgaben für das Gehalt zu sparen. Die steuerlichen Abschreibungen teurer Kraftfahrzeuge und die Übernahme der laufenden Kosten minderten als Betriebsausgaben den Gewinn.

Zahlen des Kraftfahrbundesamtes belegten zudem, dass ein Großteil der Neuwagen in Deutschland an Unternehmen verkauft werde und dass vieles darauf hindeute, dass der Dienstwagenanteil bei den Premiumherstellern besonders hoch sei. Deshalb wirke die 1-Prozent-Regelung wie eine Unterstützung der deutschen Autoindustrie.

In Bezug auf die **ökologischen** Wirkungen ist den Kritikern vor allem ein Dorn im Auge, dass die Regelung die Wahl hochpreisiger, großer und meist emissionsintensiver Fahrzeuge fördere und somit eine klimaschädliche Lenkungswirkung entfalte. Dazu trage zum einen der zu niedrige Ansatz bei der Einnahmenberechnung bei. Umfragen bei den Nutzern von Dienstwagen hätten

---

135 Vergleiche im Folgenden mit zahlreichen weiteren Hinweisen: Agora Verkehrswende (2022): [Steuersignale zur Transformation der Pkw-Flotte \(Gesamtbericht\)](#). Reformoptionen für eine faire und klimagerechte Kfz- und Dienstwagenbesteuerung; Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft: [Subventionssteckbrief: Das Dienstwagenprivileg](#), 2023; Ley, Juli: Bayerischer Rundfunk 24 wissen: #Faktenfuchs: [Dienstwagenbesteuerung ist häufig Subvention](#), 3. November 2022, alles abgerufen am 27. Mai 2024.

ergeben, dass sie sich selbst kleinere Fahrzeuge kaufen würden. Würden auch die Tankkosten vom Arbeitgeber übernommen, führen die Nutzer zudem überdurchschnittlich viel.

Kritisiert wird zum anderen der geforderte Ansatz des Listenpreises. Er führe zu einem schnelleren Austausch und häufigeren Neukauf. Gebrauchtwagen würden dabei nicht berücksichtigt, weil auch sie mit dem Listenpreis angesetzt werden müssten.

\* \* \*