

Aufwendungen für Klimaschutzmaßnahmen als Betriebsausgaben

BGB §§ 631 ff. ■ EstG § 4 Abs. 4 und 5 ■ KStG § 8 Abs. 1

Angesichts des voranschreitenden Klimawandels und der damit verbundenen Notwendigkeit, die Emission von Treibhausgasen zu reduzieren, sind Unternehmen angehalten, ökologische und soziale Aspekte verstärkt in ihre Entscheidungsprozesse einzubinden. Verbunden mit demografischen Veränderungen und der Digitalisierung sämtlicher Lebensbereiche vollzieht sich „eine technologisch-ökonomisch-gesellschaftliche Transformation“, die nicht zuletzt in den Bestrebungen für eine ökonomisch-fundierte Klimapolitik zum Ausdruck kommt.¹ Sichtbar wird dies z. B. durch eine zunehmende Verwendung erneuerbarer Energien² und einer Nachhaltigkeitsberichterstattung,³ die in Teilen über die gesetzlichen Verpflichtungen hinausgeht.⁴ Mit Blick auf die Klimaschutzverordnung,⁵ die eine Klimaneutralität der EU bis 2050 vorsieht, und den steigenden Anforderungen von Investoren bzw. Kunden an einzuhaltende Environmental-Social-Governance-(ESG)-Kriterien,⁶ sind (deutsche) Industrieunternehmen deshalb zunehmend gewillt, zur Dekarbonisierung der Wirtschaft beizutragen und dem anthropogenen Klimawandel auf diese Weise entgegenzuwirken. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, inwieweit Aufwendungen für Klimaschutzmaßnahmen als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Sachverhalt

Gewerbetreibender A möchte sich zukünftig nachhaltig aufstellen und aktiv zum Klimaschutz beitragen. Hierfür tätigt er Aufwendungen zur Wiederaufforstung von Wäldern durch die Stilllegung von Emissionsminderungsgutschriften (CO₂-Kompensation). Diese Auf-

1 Vgl. Krebs (PWP 2021 S. 203 ff.); Luttermann (RIW 2021 S. 191 ff.); Salzburg (ZUR 2021 S. 513 direktes Zitat); Wünnemann (beck.digital 2021 S. 413). Auch die Rechtsprechung des BVerfG hat dem Klimaschutz als intertemporale Freiheits-sicherung weiteres Gewicht verliehen; vgl. in einer Gesamtschau Britz (NVwZ 2022 S. 825 ff.).

2 Verstärkt wird dieser Trend durch die Ereignisse in Osteuropa und den damit verbundenen Preissteigerungen für fossile Energieträger; vgl. Brüggemann/Polster (DB 2022 S. 824). Im Übrigen sind einige Unternehmen aufgrund steigender Energiepreise angehalten, u. a. Drohverlustrückstellungen nach § 249 HGB und IAS 37 zu bilden; vgl. Brüggemann/Polster (DB 2022 S. 826).

3 Vgl. hierzu z. B. Schön (ZfPW 2020 S. 207 ff.).

4 Vgl. Brüggemann/Polster (Fußnote 2); Stäsche (EnWZ 2022 S. 203).

5 ABl EU L 243/1.

6 Vgl. etwa Chatzinerantzis/Rölike (DB 2022 Beilage 02 S. 2 ff.); Hannig/Tschatsch (BB 2022 S. 1064 ff.).

wendungen werden von der Zielsetzung getragen, den eigenen unternehmerischen CO₂-Fußabdruck zu egalisieren, was von einer öffentlichkeitswirksamen Werbekampagne begleitet wird.

Frage

1. Sind die klimaschutzbezogenen Aufwendungen des A als Betriebsausgaben abzugsfähig?
2. Welche Einschränkungen ergeben sich aus den Bestimmungen des § 4 Abs. 5 EStG?

Antwort

1. Ja, die Aufwendungen sind als Betriebsausgaben abzugsfähig, sofern sie an die betrieblichen Emissionen geknüpft sind und dies öffentlichkeitswirksam dargestellt wird.
2. Erfüllen die Aufwendungen die Voraussetzungen des Betriebsausgabenabzugs, ist zu prüfen, ob ein Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 EStG gilt; hier kommen insbesondere § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 7 EStG in Betracht.

Begründung

Abgrenzung gegen private (Mit-)Veranlassung

Zu 1: Aufwendungen für Klimaschutzmaßnahmen zur CO₂-Kompensation sind betrieblich veranlasst, wenn sie von der betrieblichen Zielsetzung getragen werden, den eigenen unternehmerischen CO₂-Fußabdruck zu egalisieren, und dies auch werbewirksam so in der Öffentlichkeit dargestellt wird. Dabei ist unerheblich, ob das Engagement für den Klimaschutz durch ein privates Ereignis bzw. eine private Überlegung begründet ist oder die Privatsphäre der steuerpflichtigen Person ausschließlich dadurch berührt wird, dass diese den Klimaschutzgedanken (auch) aus privater Überzeugung heraus unterstützen möchte. Die private (Mit-)Veranlassung wird an dieser Stelle durch den betrieblichen Kontext überlagert und verdrängt, weshalb keine Bedenken bestehen, derartige Aufwendungen grundsätzlich zum Betriebsausgabenabzug (§ 4 Abs. 4 EStG) zuzulassen. Nach den Gesamtumständen des Einzelfalls ist dabei zu fragen,

- ob die Aufwendungen betrieblich veranlasst sind,
 - ob den Aufwendungen Verträge zwischen fremden Dritten oder nahestehenden Personen zugrunde liegen,
 - wem die Aufwendungen zufließen (Vorteilseignung)
- und ob

- die Aufwendungen nach den betrieblichen Verhältnissen und in Relation zu dem zu erwartenden betrieblichen Nutzen angemessen oder unverhältnismäßig hoch sind.⁷

Ein Betriebsausgabenabzug wäre hingegen zu versagen, wenn die Aufwendungen nicht an die betrieblichen Emissionen geknüpft sind, sondern an den privaten Energieverbrauch der steuerpflichtigen Person, oder andere Besonderheiten ersichtlich sind. Letzteres wäre z. B. der Fall, wenn nahestehende Personen durch die Aufwendungen begünstigt werden.⁷

Zu 2: Aufwendungen für Klimaschutzmaßnahmen werden getätigt, um im Gegenzug eine ausgeglichene CO₂-Bilanz des Unternehmens vorweisen zu können. Hierzu werden Maßnahmen in der Erwartung finanziert, durch sie die eigenen klimaschädlichen Emissionen neutralisieren. Nachweisen lässt sich dieses Engagement durch den Erwerb entsprechender Zertifikate. Dadurch kann die steuerpflichtige Person belegen, dass sie z. B. Aufforstungen finanziert (hat), die es ohne ihr Engagement nicht gegeben hätte. Durch das Aufforsten der Wälder werden die eigenen klimaschädlichen Emissionen aus dem Betrieb der steuerpflichtigen Person anderenorts egalisiert. Die steuerpflichtige Person handelt damit in Erwartung einer Gegenleistung, die sie auch erhält. Dies steht im Gegensatz zur Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG (Geschenke), die eine unentgeltliche Zuwendung an einen Dritten voraussetzt.

Kein Geschenk ...

Wenn

- es sich darüber hinaus um Verträge zwischen fremden Dritten handelt,
- es für die von der steuerpflichtigen Person erworbenen Zertifikate einen von Angebot und Nachfrage bestimmten Markt gibt und
- sich das in den Verträgen ausgewiesene Entgelt für die Stilllegung von Emissionsgutschriften in der marktüblichen Preisspanne für vergleichbare Projekte bewegt,

sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, die auf einen schenkweisen Charakter der Aufwendungen hindeuten könnten.

Weiterhin handelt es sich nicht um Sponsoring, wenn die Leistung (Geld) in Erwartung auf eine konkrete Gegenleistung (Klimaneutralität) erbracht wird (Leistungsaustausch), da dieser Vorgang nicht den Charakter eines Sponsoringvertrags, sondern den eines üblichen Werkvertrags nach §§ 631 ff. BGB hat.⁷

⁷ LfSt Niedersachsen vom 03.02.2022 – S 2144 – 310 – St 226 (DStR 2022 S. 839 f.).

... und kein Repräsentationsaufwand

Neben der Prüfung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG stellt die Finanzverwaltung auf den unangemessenen Repräsentationsaufwand i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG ab: Ziel dieses Abzugsverbots ist es, unangemessenen betrieblichen Repräsentationsaufwand nicht gewinnmindernd bei der Festsetzung der Einkommensteuer (bzw. über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG bei der Körperschaftsteuer) zu berücksichtigen. Ob unangemessener Repräsentationsaufwand vorliegt, ist im Einzelfall zu prüfen und danach zu beurteilen, ob eine ordentliche und gewissenhafte steuerpflichtige Person – ungeachtet der Freiheit, den Umfang der Erwerbsaufwendungen selbst bestimmen zu dürfen – angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen hätte. Im Rahmen der Angemessenheitsprüfung sind alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Neben der Größe des Unternehmens, der Höhe des längerfristigen Umsatzes und des Gewinns sind vor allem die Bedeutung des Repräsentationsaufwands für den Geschäftserfolg nach der Art der ausgeübten Tätigkeit und seine Üblichkeit in vergleichbaren Betrieben als Beurteilungskriterien heranzuziehen. Entscheidungserheblich kann auch sein, ob es einen objektiven Grund für den angeblichen Mehraufwand gibt. Außerdem ist zu beachten, wie weit die private Lebenssphäre des Stpfl. berührt wird.⁸

Danach liegen hier keine Anhaltspunkte für unangemessenen Repräsentationsaufwand vor.

Verfasser: Prof. Dr. Daniel R. Kälberer, Berlin/Hattenhofen

⁸ LfSt Niedersachsen (Fußnote 7), 2.2, mit Verweis auf BFH vom 29.04.2014 VIII R 20/12 (BStBl 2014 II S. 679), Rn. 27 bis 29.