



Erhöhte Absetzbarkeit von Klimaschutzinvestitionen – den alten § 7d EStG neu fassen?

Kurzstudie im Rahmen des Projekts „Rahmen für
Klimaschutzinvestitionen“

Berlin,
26.1.2016

Autoren:

Dr. Nils Meyer-Ohlendorf (Ecologic Institute)
Arne Riedel LL.M. (Ecologic Institute)

Geschäftsstelle Freiburg

Postfach 17 71
79017 Freiburg

Hausadresse

Merzhauser Straße 173
79100 Freiburg
Telefon +49 761 45295-0

Büro Berlin

Schicklerstraße 5-7
10179 Berlin
Telefon +49 30 405085-0

Büro Darmstadt

Rheinstraße 95
64295 Darmstadt
Telefon +49 6151 8191-0

info@oeko.de
www.oeko.de

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	1
2.	Zielsetzung und Ausgestaltung einer erhöhten Absetzung von Klimaschutzinvestitionen	3
3.	Vorschlag für einen neuen § 7 d EStG (Absätze 1-3)	8
4.	Wechselwirkung zwischen diesem Reformvorschlag und anderen Maßnahmen	12
5.	Vereinbarkeit mit EU-Beihilferecht	15
5.1.	Ist der § 7d EStG n.F. eine Beihilfe (gem. Artikel 107 Abs. 1 AEUV)?	16
5.2.	Allgemeine Gruppenfreistellungs-Verordnung	18
5.2.1.	Allgemeine Freistellungsvoraussetzungen (Kapitel I)	18
5.2.1.1.	Anmeldeschwellen (Artikel 4)	18
5.2.1.2.	Transparenz der Beihilfe (Artikel 5)	19
5.2.1.3.	Anreizeffekt (Artikel 6)	19
5.2.2.	Spezielle Freistellungsvoraussetzungen (Kapitel III)	20
5.3.	Ausnahme nach Artikel 107 Abs. 3 AEUV?	21
6.	Schlussfolgerungen und Zusammenfassung	23
7.	Anhang	25
8.	Quellenverzeichnis	29

Abkürzungsverzeichnis

a.E.	am Ende
ABI.	Amtsblatt
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AfA	Absetzung für Abnutzung
AGVO	Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung
AO	Abgabenordnung
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
CO₂	Kohlendioxid
EEG	Gesetz für den Ausbau erneuerbarer Energien
EEWärmeG	Gesetz zur Förderung Erneuerbarer Energien im Wärmebereich
EnEG	Energieeinsparungsgesetz
EnEV	Energieeinsparungsverordnung
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof

KfW	Kreditanstalt für Wiederaufbau
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
kW	Kilowatt
KWK	Kraft-Wärme-Kopplung
KWKG	Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung
MAP	Marktanreizprogramm
SRU	Rat von Sachverständigen / Sachverständigenrat für Umweltfragen
StVereinfG	Steuervereinfachungsgesetz
vgl.	vergleiche
v.H.	vom Hundert
z.B.	zum Beispiel

1. Einleitung

Investitionen in Klimaschutz können auf vielen Wegen angereizt und gestärkt werden. Die Absetzung von Klimaschutzinvestitionen von der Einkommenssteuer ist ein mögliches Mittel, um einzelne Klimaschutzinvestitionen anzureizen.

Gem. § 7 Abs. 1 EStG kann bei Wirtschaftsgütern unter bestimmten Voraussetzungen ein Teil der **Anschaffungs- oder Herstellungskosten von der Einkommensteuer abgesetzt werden**. Bei der linearen Abschreibung nach dieser Vorschrift werden die Kosten gleichmäßig auf die Jahre der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung verteilt. § 7 EStG sieht grundsätzlich eine Absetzung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer vor. Als Hilfsmittel für die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer werden die AfA-Tabellen herangezogen, die Verwaltungsvorschriften darstellen und als solche die Finanzgerichte nicht unmittelbar binden (siehe Abschnitt 2).¹

Abweichend von diesem Grundsatz sehen bzw. sahen die §§ 7b bis k EStG eine Vielzahl von **Sonderregeln für eine erhöhte Absetzung** vor. Der § 7h EStG gewährt für die Sanierung oder Herstellung von Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen eine erhöhte Absetzbarkeit, § 7i EStG für die Sanierung von Baudenkmalen.²

Insbesondere der – erst zum 1. Januar 2015 aufgehobene – **§ 7d EStG** kann als Vorbild für einen künftigen Anreiz in Klimaschutzinvestitionen herangezogen werden. Es war der Grundgedanke dieser Vorschrift, aus umweltpolitischen Gründen einen finanziellen Anreiz für die Anschaffung und Herstellung nicht rentierlicher, aber dem Umweltschutz dienender, Wirtschaftsgüter zu schaffen.³

Die Norm sah – wahlweise anstelle der normalen Absetzung nach § 7 Abs. 1 EStG – eine **erhöhte Absetzung für Wirtschaftsgüter vor, die dem Umweltschutz dienen**. Nach dieser Vorschrift konnten im Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung bis zu 60 Prozent und in den folgenden Wirtschaftsjahren bis zur vollen Absetzung jeweils bis zu 10 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von der Einkommensteuer abgesetzt werden. Voraussetzungen für diese erhöhte Absetzung waren zunächst, dass die Wirtschaftsgüter nach dem 31. Dezember 1974 und vor dem 1. Januar 1991 angeschafft oder hergestellt wurden, und dass sie „unmittelbar und zu mehr als 70 Prozent dem Umweltschutz dienen“. Wirtschaftsgüter dienen dann dem Umweltschutz, wenn sie zum Gewässerschutz, zur Luftreinhaltung oder zur Lärmvermeidung verwendet werden. Die Eignung der Wirtschaftsgüter zum Umweltschutz und die Erforderlichkeit der Anschaffung/Herstellung im öffentlichen Interesse waren von der zuständigen Landesbehörde zu bescheinigen.

Weitere Voraussetzung für eine erhöhte Abschreibung nach § 7d EStG war, dass die Wirtschaftsgüter in das Anlagevermögen eines im Inland gelegenen Betriebes fielen. Nur abnutzbare, bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter konnten in den Genuss der Vorschrift kommen, d.h. immaterielle Wirtschaftsgüter,⁴ wie etwa Software-Lizenzen oder unselbständige Teile, wie etwa der Schalldämpfer an einem

¹ Birk, Rn 896.

² Die §§ 7b-f sowie § 7k EStG sind weggefallen.

³ Dreseck, § 7d, Rn 1.

⁴ Dreseck, § 7d, Rn 4.

Kompressor im Straßenbau,⁵ wurden grundsätzlich nicht begünstigt. Eine erhöhte Absetzung konnte auch für Anzahlungen auf die Anschaffungskosten und Teilherstellungskosten sowie auf Mitnutzungsrechte geltend gemacht werden. Schließlich verlangte § 7d EStG eine Zweckbindung, wonach das geförderte Wirtschaftsgut mindestens fünf Jahre dem Umweltschutz dienen musste.

Vor diesem Hintergrund **diskutiert diese Kurzstudie im Überblick**, inwieweit der § 7d EStG Vorbild für eine erhöhte Absetzbarkeit von Klimaschutzinvestitionen sein kann. Im ersten Abschnitt stellt das Papier vor, wie eine erhöhte Absetzbarkeit im Einzelnen ausgestaltet werden kann. In den darauffolgenden Abschnitten werden die Wechselwirkungen dieses Ausgestaltungsvorschlages mit anderen Instrumenten diskutiert und die Vereinbarkeit dieses Vorschlages mit EU Beihilferecht geprüft (Abschnitte 3 und 4). Der letzte Abschnitt fasst die Erkenntnisse zusammen und stellt Schlussfolgerungen an. Im Rahmen dieses kurzen Überblicks ist es nicht möglich, auf alle relevanten rechtlichen und wirtschaftlichen Aspekte einzugehen. Fragen des deutschen Verfassungsrechts sowie zur Wirkung der Reform auf öffentliche Haushalte werden deshalb nicht bearbeitet und müssten ggf. in einem weiteren Schritt analysiert werden.

5 Heigl, S. 240, 241.

2. Zielsetzung und Ausgestaltung einer erhöhten Absetzung von Klimaschutzinvestitionen

Eine erhöhte Absetzung kann einen Anreiz schaffen, in den Klimaschutz zu investieren. Dies zeigt eine Betrachtung der Auswirkungen des § 7d EStG. Nach Schätzungen der Bundesregierung hat die Regelung im Bereich der Luftreinhaltung im Jahr 1984 zu einer Versiebenfachung von abschreibungsfähigen Investitionen beigetragen (im Vergleich zum Zustand vor der Einführung der Norm im Jahr 1975).⁶

Finanzpolitische Auswirkungen

Die geschätzten Steuermindereinnahmen aufgrund der Vorschrift betragen 1990 880 Mio. DM, von denen 320 Mio. DM auf den Bund entfielen.⁷ Nach 1990 reduzierte sich das Volumen rasch von 355 Mio. DM bzw. 130 Mio. DM des Bundes (1991) auf 10 Mio. DM bzw. 4 Mio. DM des Bundes (1994).⁸ Der fünfzehnte Subventionsbericht wies schließlich keine Steuermindereinnahmen unter dieser Vorschrift mehr aus. Bis 1989 waren 801 Fälle unter dem EStG und 490 Fälle unter dem KStG, insgesamt 1.291 Fälle, statistisch erfasst worden.⁹

Nach 1991 hatte die Vorschrift keine praktischen Auswirkungen mehr auf Investitionen in den Umweltschutz. Auf Klimaschutzinvestitionen hatte die Vorschrift unabhängig vom zeitlichen Anwendungsbereich kaum Anreizwirkung:

- Die Begrenzung der Vorschrift auf Wirtschaftsgüter, die **vor 1991** hergestellt oder angeschafft wurden, schloss praktisch alle potentiell privilegierten Klimaschutzinvestitionen aus – fast 25 Jahre nach dem Ablauf dieser Befristung sind die privilegierten Investitionen abgeschrieben und fallen daher nicht mehr in den Anwendungsbereich der Norm.
- Die **Beschränkung der erhöhten Absetzung auf Gewässerschutz, Luftreinhaltung und Lärmvermeidung** führte dazu, dass viele Klimaschutzinvestitionen nicht automatisch unter § 7d EStG fielen. Denkbar ist allenfalls, dass Wirtschaftsgüter, die der Verhinderung von Luftverunreinigung dienen, auch (indirekt) dem Klimaschutz dienen konnten. Nach § 4 Abs. 4 BImSchG sind Luftverunreinigungen Veränderungen der natürlichen Zusammensetzung der Luft, insbesondere durch Rauch, Ruß, Staub, Gase, Aerosole, Dämpfe und Geruchsstoffe. Entsprechend waren nach Ziffer 4.2.2. der Bescheinigungsrichtlinie¹⁰ beispielsweise Nachverbrennungsanlagen oder Lösungsmittel- und CO₂-Rückgewinnungsanlagen Wirtschaftsgüter, die der

⁶ Bericht der Bundesregierung über Maßnahmen auf allen Gebieten des Umweltschutzes („Umwelt ‘85“), BT-Drs. 10/4614, S. 3.

⁷ Zwölfter Subventionsbericht, Unterrichtung durch die Bundesregierung vom 01.09.1989, BT-Drs. 11/5116, S. 160. Bis 1983 waren 351 Fälle unter dem EStG und 346 Fälle unter dem KStG (insgesamt 697 Fälle) aufgeführt worden.

⁸ Vierzehnter Subventionsbericht, Unterrichtung durch die Bundesregierung vom 26.08.1993, BT-Drs. 12/5580, Lfd. Nr. 58 der Anlage 2, S. 160 und Anlage 4, S. 249.

⁹ Fünfzehnter Subventionsbericht, Unterrichtung durch die Bundesregierung vom 01.09.1995, BT-Drs. 13/2230, Lfd. Nr. 49 der Anlage 2, S. 168.

¹⁰ Die Richtlinien für die Erteilung von Bescheinigungen nach § 7d EStG sind von den Bundesländern amtlich bekannt gemacht worden, vgl. Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 30. September 1985, BStBl. I 1985 (18.10.1985), S. 613. In Berlin z.B. als „Ausführungsvorschriften über die Erteilung von Bescheinigungen nach § 7d EStG des Einkommensteuergesetzes (EStG) vom 8.2.1983, Amtsblatt für Berlin 1983, Teil I, S. 449ff. und Steuer- und Zollblatt Berlin 1983, S. 865ff.

Verhinderung von Luftverunreinigung dienen.¹¹ Aus diesem Grund wurden Maßnahmen zur Reduktion von CO₂-Emissionen, insbesondere auch durch Energieeinsparungen, nicht (automatisch) gefördert.

- Des Weiteren fand die Norm gem. § 57 Abs. 2 EStG keine Anwendung auf die **neuen Bundesländer**.

Der alte § 7d EStG ist durch das **Jahressteuergesetz 2014** mit Wirkung vom 1. Januar 2015 aufgehoben worden.¹² Erst im Vermittlungsausschuss wurden die aufhebenden Regelungen in den Gesetzestext aufgenommen.¹³ Die Stellungnahme des Bundesrates nennt als Grund für die Aufhebung die fehlende Bedeutung der Vorschrift(en) für in aktuellen Veranlagungszeiträumen angeschaffte bzw. hergestellte Wirtschaftsgüter.¹⁴ Eine Überleitungsvorschrift für die Weitergeltung für Wirtschaftsgüter, die vor dem 1. Januar 2014 angeschafft oder hergestellt worden sind, wurde für § 52 Abs. 15a EStG vorgeschlagen, hat aber letztlich keinen Eingang in das Gesetz gefunden.¹⁵ Aus der Stellungnahme lässt sich jedoch nicht entnehmen, aus welchen Gründen nicht eine Aktualisierung bzw. Reaktivierung der Vorschrift angestrebt wurde. Wesentlicher Grund für die Streichung der Vorschrift war mithin, dass der Gesetzgeber das Steuerrecht durch die Aufhebung einer Vorschrift ohne praktischen Anwendungsbereich vereinfachen wollte; es wurden keine grundsätzlichen Bedenken gegen die Zielsetzung und das Instrumentarium vorgebracht.

Genese und Reformen des § 7d EStG

Ein erster **Vorläufer des § 7d EStG** enthielt bereits ab 1949 Möglichkeiten für Sonderabschreibungen von Schiffbaumaßnahmen (jedoch ohne einen Bezug zur Umwelt). Von 1955 bis 1974 gab es Fördertatbestände in der Durchführungsverordnung zum EStG (EStDV), die Anlagen zur Abwasserreinigung und Luftreinhaltung sowie Maßnahmen zur Bekämpfung von Lärm und Erschütterungen mit Sonderabschreibungen Vergünstigungen gewährten.¹⁶

Der **1975 eingeführte § 7d EStG** knüpfte in seiner ursprünglichen Fassung an diese Bestimmungen der EStDV an und sollte diese vereinheitlichen.¹⁷ Im Rahmen der Einführung wurden u.a. der Anwendungsbereich der Norm erweitert (Verhinderung, Verringerung oder Beseitigung des Anfalls von Abwasser) und die Abschreibungsbeträge erhöht. Eine weitere wesentliche Veränderung war die Herabsetzung des Maßstabs für die geplante Verwendung der Wirtschaftsgüter für den Umweltschutz. Nunmehr genügte bereits ein „fast“ ausschließliches Dienen.

Nachdem die ursprüngliche Begünstigung nur für fünf Jahre von 1975 bis 1980 gegolten hatte, wurde sie um weitere zehn Jahre (bis 1990) ausgeweitet.¹⁸ Diese

11 Lambrecht in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 7d Rn. A41.

12 Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 (BGBl. I S. 2417) m.W.v. 01.01.2015.

13 Weitere Änderungswünsche des Bundesrats in diesem Verfahren beruhen auf einem früheren Gesetzesentwurf „zur weiteren Vereinfachung des Steuerrechts 2013 (StVereinfG 2013, BR-Drs. 684/12) der Bundesländer Bremen, Hessen, Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein. Dieser erwähnte die Aufhebung der Regelungen allerdings noch nicht.

14 BR-Drs. 432/14, 7.11.2014, S. 28f.

15 BR-Drs. 432/14, 7.11.2014, S. 28f.

16 Siehe zur Entwicklung der §§ 79, 82 und 82e EStDV Lambrecht in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 7d Rn. A27 bis A37.

17 Lambrecht in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 7d Rn. A38.

18 Gesetz vom 18.8.1980, BGBl. I 1980,1537.

Verlängerung hatte insbesondere die Berücksichtigung längerer Investitionszeiträume (z.B. für technische Großanlagen) im Sinn.¹⁹ Der Vorschlag Nordrhein-Westfalens, die Befristung ganz zu streichen, fand keine Mehrheit (S. 11 der BR-Drs. 353/90).²⁰

Insbesondere vor dem Hintergrund der positiven Erfahrungen im Bereich der Luftreinhaltung, kann der **alte § 7d EStG Vorbild für eine erhöhte Absetzung für Klimaschutzinvestitionen** sein. In Anlehnung an die aufgehobene Vorschrift sollte ein neuer § 7d EStG mit den folgenden Inhalten in das EStG aufgenommen werden (der folgende Abschnitt 4 enthält konkrete Ausgestaltungsvorschläge):

- **Zeitliche Befristung:** Angesichts der langfristigen Ausrichtung der Klimaschutzpolitik – etwa eine weitgehend vollständige Dekarbonisierung der Wirtschaft bis zur Mitte des Jahrhunderts – ist eine zeitliche Beschränkung der Begünstigung nicht angezeigt. Eine neue Vorschrift sollte daher ohne Befristung gelten. Um die klima- und finanzpolitischen Wirkungen der Vorschrift aber regelmäßig überprüfen zu können, könnte eine Review-Bestimmung in die neue Vorschrift aufgenommen werden.
- **Ausdrückliche Privilegierung von Klimaschutzinvestitionen:** Die Absetzungsvoraussetzungen Gewässerschutz, Lärm- und Abfallvermeidung (§ 7d Abs. 3 EStG) müssten durch Klimaschutz ersetzt werden. Sollten Gewässerschutz, Lärm- und Abfallvermeidung wieder Fördergegenstände werden, müsste alternativ der alte § 7d EStG um den Punkt Klimaschutz ergänzt werden. Da der Begriff „Klimaschutz“ zu breit und in der steuerrechtlichen Praxis nicht handhabbar ist, ist eine klare Definition des Begriffs „Klimaschutzinvestition“ erforderlich.
- **70 % Regel:** Die 70 % Regel, wonach das absetzungsfähige Wirtschaftsgut zu mehr als 70 % dem Umweltschutz dienen muss, hat zum Zweck, dass die der Produktion dienenden Wirtschaftsgüter grundsätzlich nicht unter den § 7d EStG fallen sollen.²¹ Durch eine Heraufsetzung der Unschädlichkeitsgrenze auf über 30 % könnte der Kreis der privilegierten Wirtschaftsgüter erweitert werden, da in diesem Fall weitere Investitionen begünstigt werden, die zu einem geringeren Anteil dem Umwelt- oder Klimaschutz dienen. Um Steuerausfälle zu begrenzen, darf die Unschädlichkeitsgrenze allerdings nicht zu hoch heraufgesetzt werden.²²
- **240 % Regelung:** Eine Ausnahme von der 70 % Grenze galt dann, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nachweisbar aus Gründen des Umweltschutzes angeschaffter oder hergestellter Wirtschaftsgüter die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines weniger umweltfreundlichen Wirtschaftsgutes um das 2,4-fache überstiegen.²³ Auch diese Regel kann

¹⁹ Lambrecht in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 7d Rn. A41, zu den weiteren damit verbundenen Ausweitungen und unter Verweis auf BT-Drs. 8/3688, S. 17 und 28.

²⁰ BR-Drs. 353/90 vom 16.05.1990, online unter <http://dipbt.bundestag.de/doc/brd/1990/D353+90.pdf>. Der Vorschlag sah zudem eine Rücklage für Sanierungsaufwand vor (in einem neuen § 6e EStG), der für die Sanierung von Grundstücken und Gebäuden anfiel.

²¹ Dreneck, § 7d) Rn 6.

²² Zur Frage der finanzpolitischen Auswirkungen siehe oben Kasten S. 3.

²³ Dreneck, § 7d) Rn 6.

modifiziert werden, um Investitionen in den Umwelt- und Klimaschutz zu stärken. Zum Beispiel könnte der Faktor 2,4 gesenkt werden, um weitere umwelt- und klimafreundliche Investitionen anzureizen.

- **Produktionsumstellungen:** Produktionsumstellungen oder Änderungen in der betrieblichen Praxis wurden vom alten § 7d EStG nicht umfasst, obwohl diese umweltpolitisch besonders wirkungsvoll sein können.²⁴ Daher wäre eine entsprechende Berücksichtigung im Rahmen der Neufassung wünschenswert.
- **Zweckbindung:** § 7d EStG verlangte eine Zweckbindung, wonach das geförderte Wirtschaftsgut mindestens fünf Jahre dem Umweltschutz dienen musste. Erfüllte das Wirtschaftsgut diesen Zweck in einem Wirtschaftsjahr nicht, so entfiel mit dieser Unterbrechung gem. § 175 Nr. 2 AO rückwirkend die erhöhte Absetzbarkeit.²⁵ Zudem konnten die Veräußerung oder Vermietung des Wirtschaftsgutes oder des Betriebes zur rückwirkenden Aufhebung der Privilegierung führen. Für eine Stärkung von bestimmten Investitionen, die möglicherweise weniger als fünf Jahren dem Klimaschutz dienen, ist es denkbar, die Dauer der Zweckbindung zu verkürzen. Auch diese Reform würde den Kreis der förderfähigen Investitionen erweitern, hätte aber zum Nachteil, dass sich das Risiko von Steuerausfällen erhöhen würde und Steuerumgehungen erleichtert werden könnten.
- **Bescheinigung der Landesregierung:** Gem. § 7d Abs. 2 Nr. 2 EStG a.F. war zum Nachweis der Umweltdienlichkeit eine Bescheinigung einer von der Landesregierung bestimmten Stelle erforderlich. Dieses Verfahren sollte den Verwaltungsaufwand für die Steuerverwaltung reduzieren. In mehreren Bundesländern sind für die fachspezifische Bescheinigung unterschiedliche Fachbehörden zuständig, je nachdem ob die begünstigte Investition dem Gewässerschutz, der Luftreinhaltung oder der Lärmvermeidung dient. Sollte eine Neufassung des § 7d EStG um Klimaschutz erweitert werden, muss berücksichtigt werden, dass unterschiedliche Landesbehörden fachlich für die jeweilige Investition zuständig sein können, abhängig davon, ob es sich um eine Maßnahmen zur Erhöhung der Energieeffizienz oder um eine Investition im Bereich erneuerbarer Energien handelt.

24 Lambrecht in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 7d Rn. A 56.

25 Dreseck, § 7d) Rn 8.

Erhöhte Absetzbarkeit

Gem. § 7 EStG können Abnutzungen oder Substanzverringerungen von Wirtschaftsgütern, die der Steuerpflichtige zur Erzielung von Einkünften nutzt, von der Einkommenssteuer abgesetzt werden. Absetzungen nach § 7 EStG beschränken sich auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes. Im Vergleich zu der Abschreibung nach § 7 EStG sah 7d EStG a. F. erhöhte Absetzungen vor.

Die Wirkung der (erhöhten) Absetzbarkeit ist in erster Linie eine Entlastung in Form einer zinslosen Steuerstundung, da nach Ablauf des Begünstigungszeitraums ein Nachholeffekt eintritt.²⁶ Insofern hat die Absetzbarkeit nicht automatisch eine endgültige Steuerentlastung zur Folge. Allerdings können erhöhte Absetzungen zu endgültigen Steuerentlastungen führen, wenn der Steuerpflichtige durch die Absetzung in eine andere Steuerklasse fällt oder wenn der Grenzsteuersatz in der Periode, in der eine erhöhte Absetzung geltend gemacht wird, höher ist als in der Periode, in der nur das verringerte Abschreibungsvolumen zur Verfügung steht. Des Weiteren kann der Zinsgewinn bei langjährigem Steueraufschub wie eine endgültige Steuerersparnis wirken. Der Subventionseffekt des § 7d a.F. EStG soll sich – je nach Parameter – auf 6,5 %, 10 % oder über 18 % der Investitionssumme belaufen haben.²⁷

²⁶ Lambrecht in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 7d Rn. A71. Siehe auch Jansen, S. 259.

²⁷ Lambrecht in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 7d Rn. A 71.

3. Vorschlag für einen neuen § 7 d EStG (Absätze 1-3)

In Anlehnung an den alten § 7d EStG enthält der folgende Kasten **Vorschläge für die Neuformulierung des § 7 d Abs. 1, 2 und 3 EStG**. Für die Absätze 2 und 3 kommen dabei zwei Alternativen in Betracht.²⁸

(1)

Bei abnutzbaren beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen die Voraussetzungen des Absatzes 2 vorliegen ~~und die nach dem 31. Dezember 1974 und vor dem 1. Januar 1991 angeschafft oder hergestellt worden sind~~, können abweichend von § 7 im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung bis zu [...] Prozent und in den folgenden Wirtschaftsjahren bis zur vollen Absetzung jeweils bis zu [...] Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden. Nicht in Anspruch genommene erhöhte Absetzungen können nachgeholt werden. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten ~~die vor dem 1. Januar 1991 entstanden sind~~, können abweichend von § 7a Absatz 1 so behandelt werden, als wären sie im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung entstanden.

Alternative 1:

(2) Die erhöhten Absetzungen nach Absatz 1 können nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. die Wirtschaftsgüter in einem im Inland belegenen Betrieb des Steuerpflichtigen unmittelbar und zu mehr als [...] Prozent dem Klimaschutz dienen und
2. die von der Landesregierung bestimmte Stelle bescheinigt, dass
 - a) die Wirtschaftsgüter zu dem in Nummer 1 bezeichneten Zweck bestimmt und geeignet sind und
 - b) die Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter im öffentlichen Interesse erforderlich ist.

(3) Wirtschaftsgüter dienen unmittelbar dem Klimaschutz, wenn sie dazu verwendet werden, Treibhausgasemissionen zu verhindern oder um [...] Prozent zu verringern. Hierunter fallen nur Treibhausgasemissionen, die unmittelbar im Betrieb des Steuerpflichtigen entstehen.

Alternative 2:

(2) Die erhöhten Absetzungen nach Absatz 1 können nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. die Wirtschaftsgüter in einem im Inland belegenen Betrieb des Steuerpflichtigen

²⁸ Die übrigen Absätze des § 7 d a.F. EStG bedürften nur geringer Änderungen, die im Abschnitt 3 angedacht sind.

unmittelbar und zu mehr als [...] Prozent dem Umweltschutz dienen und

2. die von der Landesregierung bestimmte Stelle bescheinigt, dass

- a) die Wirtschaftsgüter zu dem in Nummer 1 bezeichneten Zweck bestimmt und geeignet sind und
- b) die Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter im öffentlichen Interesse erforderlich ist.

(3) Die Wirtschaftsgüter dienen dem Umweltschutz, wenn sie dazu verwendet werden,

1.

- a) den Anfall von Abwasser oder
- b) Schädigungen durch Abwasser oder
- c) Verunreinigungen der Gewässer durch andere Stoffe als Abwasser oder
- d) Verunreinigungen der Luft oder
- e) Lärm oder Erschütterungen

zu verhindern, zu beseitigen oder zu verringern oder

2. Abfälle nach den Grundsätzen des Abfallbeseitigungsgesetzes zu beseitigen oder

3. Treibhausgasemissionen zu reduzieren und unmittelbar dem Klimaschutz dienen. Wirtschaftsgüter dienen unmittelbar dem Klimaschutz, wenn sie dazu verwendet werden, Treibhausgasemissionen zu verhindern oder um [...] Prozent zu verringern. Hierunter fallen nur Treibhausgasemissionen, die unmittelbar im Betrieb des Steuerpflichtigen entstehen.

Die Anwendung des Satzes 1 ist nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Wirtschaftsgüter zugleich für Zwecke des innerbetrieblichen Umweltschutzes verwendet werden.

Im Einzelnen sind die **tatbestandlichen Voraussetzungen** der Änderungen wie folgt zu verstehen:

- Steuerpflichtiger mit einem im Inland belegenen **Betrieb**: Hierunter fallen Gewerbebetriebe, also eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt (vgl. § 15 Abs. 2 S. 1 EStG: „Gewerbebetrieb“ in Abgrenzung zu Land-/Forstwirtschaft, freien Berufen, anderer selbständige Arbeit oder lediglich privater Vermögensverwaltung). Denkbar wäre aber auch, land- und forstwirtschaftliche Betriebe mit

einzu beziehen.²⁹ Damit würden private Investitionen (z.B. von Mietern in Wohngebäuden) ebenso wie Investitionen von freien Berufen ausgeschlossen.

- **Abnutzbare bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter** des Anlagevermögens:
 - Definition für „Wirtschaftsgüter“: Wirtschaftsgüter sind vermögenswerte Vorteile, die werthaltig, eigenständig und verkehrsfähig sind.³⁰
 - Definition für „abnutzbar“: Ein Wirtschaftsgut ist abnutzbar, wenn „die Nutzungs- oder Verwendungsmöglichkeit eines Wirtschaftsguts zur Erzielung von Einkünften infolge technischer oder wirtschaftlicher Verzehrserfahrungsgemäß zeitlich begrenzt ist.“³¹ Das Erfordernis der Abnutzbarkeit schließt z.B. Investitionen in Grundstücke aus.
- **Anschaffungs- und Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes**:
 - Definition für „Anschaffungskosten“: Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 HGB Kosten für Erwerb und Herstellung der Betriebsbereitschaft (soweit diese einzeln zugeordnet werden können).
 - Definition für „Herstellungskosten“: Herstellungskosten sind nach § 255 Abs. 2 HGB Kosten, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung, Erweiterung und (wesentliche) Verbesserung eines Gegenstands entstehen. Dies sind Material- und Fertigungskosten, Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Anteile der Material- und Fertigungsgemeinkosten und des „Werteverzehrs“ des durch die Fertigung veranlassten Anlagevermögens. Außerdem können allgemeine Verwaltungskosten und angemessene soziale Aufwendungen für den Zeitraum der Herstellung einbezogen werden. Forschungs- und Vertriebskosten sind nicht erfasst.
- **Unmittelbar dem Klimaschutz dienen**: Gem. der vorgeschlagenen Legaldefinition des Abs. 3 Nr. 3 müssen die begünstigten Wirtschaftsgüter unmittelbar dem Klimaschutz dienen. Dies ist der Fall, „wenn sie dazu verwendet werden, Treibhausgasemissionen zu verhindern oder um [...] Prozent zu verringern. Hierunter fallen nur Treibhausgasemissionen, die unmittelbar im Betrieb des Steuerpflichtigen entstehen.“ Dies bedeutet im Einzelnen:
 - Definition für „Treibhausgasemissionen“: Gem. § 3 Nr. 14 TEHG sind die folgenden Gase Treibhausgasemissionen im Sinne des Gesetzes: Kohlendioxid (CO₂), Methan (CH₄), Distickstoffoxid (N₂O), teilfluorierte Kohlenwasserstoffe (HFKW), perfluorierte Kohlenwasserstoffe (PFC) und Schwefelhexafluorid (SF₆). Die Verringerung oder Vermeidung anderer Stoffe sind damit nicht erfasst, wie z.B. SO_x, PM 2.5/Feinstaub oder Rußpartikel, unbeschadet ihrer potentiellen Wirkung auf das Klima.
 - Definition für „Verringerung“: Eine Verringerung von THG-Emissionen liegt vor, wenn durch das angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut

²⁹ Der Begriff des „Betriebs“ ist im EStG nicht legaldefiniert und muss im Vorschriftenzusammenhang und nach seiner Funktion definiert werden. Vgl. Frotscher/Geurts, § 4, Abschnitt 3.2, Rz. 22 a.E.

³⁰ Nach der Rechtsprechung des BFH sind Wirtschaftsgüter alle Sachen und Rechte im Sinne des Zivilrechts (insbesondere Forderungen) sowie sonstige vermögenswerte Vorteile einschließlich tatsächlicher Zustände und konkreter Möglichkeiten, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt, die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind und die einzeln oder im Zusammenhang mit dem Betrieb übertragbar sind, vgl. BFH, I R 218/82, BStBl. II 1987, 14.; Birk, Rn 838.

³¹ Vgl. Frotscher/Geurts, § 7, Abschnitt 5.2.4, Rz. 265.

weniger Emissionen im Betrieb entstehen als durch die bisher tatsächlich eingesetzten Anlagen. Damit bedarf es eines Vergleichswertes für die Einsparung gegenüber den bisher verwendeten Technologien (Vergleich mit einem „business as usual“-Wert). Alternativ kann auf standardisierte, herkömmlichen Anlagen abgestellt werden – analog zum Konzept der besten verfügbaren Technik (BVT). Dieser Vergleich müsste durch einen zertifizierten Sachverständigen bestätigt werden.

- Definition für „Vermeidung“: Eine Vermeidung von THG-Emissionen ist gegeben, wenn kein THG-Ausstoß im Gegensatz zu bisherigen bzw. üblicherweise verwendeten Technologien entsteht.
- Definition für „unmittelbar im Betrieb“: Die Verringerung/Vermeidung muss im Rahmen der innerbetrieblichen Prozesse erfolgen, wie z.B. Fertigung, Lagerung und ggf. Vertrieb. Emissionen, die durch Transport entstehen, sind damit grundsätzlich nicht erfasst. Erfasst werden damit Emissionsreduktionen oder -vermeidungen, die bisher unmittelbar im Betrieb entstanden sind, sowie Einsparungen an Strom und Wärme und denen damit korrespondierenden durchschnittlichen Emissionsreduktionen. In der Sache würde damit das Merkmal „unmittelbar im Betrieb“ den Anwendungsbereich des § 7d EStG einschränken, was aber für die praktische Handbarkeit der Vorschrift erforderlich ist.

Es könnten beispielsweise die folgenden Investitionen grundsätzlich durch den neuen § 7d EStG begünstigt werden:

- Energieeinsparungen durch (technische) Energieeffizienzmaßnahmen des Anlagenbestands, etwa die Umrüstung auf KWK-Betrieb,
- Energieeinsparungen durch Effizienzmaßnahmen im Gebäudebereich, etwa durch energetische Maßnahmen am Gebäude und Anlagen, wie Sanierung der Beleuchtungs- und Belüftungsanlagen, oder
- Technologien zur CO₂-Einsparung in der Industrie.
- Auch der Mobilitätsbereich könnte erfasst werden, soweit sich die begünstigten Wirtschaftsgüter unmittelbar im Betrieb auswirken (z.B. die Anschaffung von Betriebsfahrrädern für Betriebsangehörige).

Demgegenüber darf die Nutzung erneuerbarer Energien (in der Betriebsstätte), die bereits nach dem EEG gefördert werden, nicht zugleich durch den vorgeschlagenen § 7 d EStG begünstigt werden, da dies – nach Zusage gegenüber der EU-Kommission – eine unzulässige kumulative Förderung neben dem EEG darstellen würde.³² Eine Absetzung von Investitionen in Anlagen zur Erzeugung erneuerbarer Energie, die keine Förderung nach dem EEG erhalten, dürfte danach jedoch weiterhin möglich sein.

³² Die Entscheidung der EU-Kommission zum EEG 2014 erfasst auch Investitionsbeihilfen und erfasst in diesem Rahmen auch steuerrechtliche Instrumente: Siehe Entscheidung SA.38632 (2014/N) vom 23.07.2014, C (2014) 5081 final, Rn. 142: „The German authorities have committed that the aid under the EEG-Act 2014 cannot be cumulated with other types of aid, including investment aid under investment aid schemes of the Länder). An administrative notice will be sent around to reiterate this principle vis-à-vis the different authorities concerned.“

4. Wechselwirkung zwischen diesem Reformvorschlag und anderen Maßnahmen

Bei der Ausgestaltung eines neuen § 7d EStG muss auch berücksichtigt werden, dass es zu keinen Überschneidungen und Doppelförderungen, etwa im Bereich der Gebäudesanierung oder der Förderung von erneuerbaren Energien, kommt. § 7a Abs. 5 EStG enthält ein **Kumulationsverbot**, welches gleichzeitige Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen wie etwa § 7g Abs. 5 und 6 EStG verbietet (s. nächster Punkt). Gem. dieser Vorschrift dürfen erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nur auf Grund *einer* Vorschrift in Anspruch genommen werden, wenn bei einem Wirtschaftsgut die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen auf Grund mehrerer Vorschriften vorliegen. Sollte das Wirtschaftsgut durch unterschiedliche Steuervorschriften in den Genuss erhöhter Absetzung kommen, kann der Steuerpflichtige zwischen den einzelnen Absetzungsmöglichkeiten wählen. Dieses Kumulationsverbot und Wahlrecht muss auch hinsichtlich Klimaschutzinvestitionen gelten, um steuerrechtliche Doppelförderungen durch einen neuen § 7d EStG verhindern.

Abweichend von diesem Grundsatz sind u.a. die **folgenden Einzelfälle** zu beachten:

- **EEG:** Wenn von der Begünstigung auch die Erzeugung erneuerbarer Energien (EE) erfasst werden soll, macht dies eine Abstimmung mit anderen EE-Förderinstrumenten und Belastungen erforderlich. Als gegenläufige Förderentscheidungen wären z.B. die Degression von EEG-Einspeisevergütungen und die mit dem EEG 2014 neu eingeführte Belastung der Eigenversorgung mit der EEG-Umlage (§ 61 EEG) zu berücksichtigen. Der Entscheidung der EU-Kommission zum EEG 2014 zufolge (s.o. Fn. 32) haben die deutschen Behörden außerdem zugesagt, keine Kumulation mit anderen Arten von Beihilfen (einschließlich Investitionsbeihilfen, auch denen der Bundesländer) zuzulassen. Dies schließt eine Förderung nicht aus, solange sichergestellt ist, dass für eine Anlage nur eine Förderung in Anspruch genommen wird.
- **Förderprogramme für Energieeffizienz in Gebäuden:** Auch hier muss eine Abstimmung mit den hier einschlägigen Regelungen und Förderbestimmungen (u.a. EEWärmeG, EnEG/EnEV und KfW-Förderprogramme „Energieeffizient Bauen“ und „Energieeffizient Sanieren“ sowie dem MAP-Förderprogramm) erfolgen, um eine Doppelförderungen und Mitnahmeeffekte zu verhindern. Auch hier müssten Investitionszuschüsse von den abzusetzenden Herstellungs- und Anschaffungskosten abgezogen werden.
- **§ 82 a Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV):** Die EStDV enthält eine Vielzahl von Durchführungsvorschriften zum EStG. Als nachrangige Verordnung enthält § 82a EStDV Regeln zu „erhöhten Absetzungen von Herstellungskosten und Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand für bestimmte Anlagen und Einrichtungen bei **Gebäuden**“. Anlagen im Sinne der Vorschrift sind etwa die Anbindung an das Fernwärmenetz³³, Wärmepumpen, Solar-, Windkraft- und bestimmte

³³ Vorausgesetzt, die Fernwärmeversorgung wird überwiegend aus Anlagen der Kraft-Wärme-Kopplung, zur Verbrennung von Müll oder zur Verwertung von Abwärme gespeist.

Biogasanlagen. Der Steuerpflichtige kann an Stelle der nach § 7 Abs. 4 oder 5 EStG zu bemessenden Absetzungen für Abnutzung im Jahr der Herstellung und in den folgenden neun Jahren jeweils bis zu 10 Prozent absetzen. Nach Ablauf dieser zehn Jahre ist ein etwa noch vorhandener Restwert den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes oder dem an deren Stelle tretenden Wert hinzuzurechnen.

Für die Ausgestaltung eines neuen § 7d EStG bedeutet dies:

- § 82a EStDV betrifft nur Maßnahmen, die unmittelbar und überwiegend der Energieversorgung eines Gebäudes des Steuerpflichtigen mit erneuerbaren Energieträgern oder mittels KWK-Technologie o.ä. dienen. Sie umfasst keine Investitionen in die Verbesserung der Effizienz von Gebäuden im Sinne von bautechnischen Maßnahmen wie etwa Wärmedämmung. Bei der Anbindung an das Fernwärmesystem gilt zudem die weitere Voraussetzung, dass das Gebäude vor dem 1. Juli 1983 fertiggestellt worden sein muss. Um hier dem Kumulationsverbot zu entsprechen, müsste ein neuer § 7d EStG die in § 82a EStDV erfassten Tatbestände ausnehmen. Einfacher und übersichtlicher wäre es, wenn § 82a EStDV im neuen § 7d EStG aufgehen würde.
- Gem. § 82a Abs.2 EStDV können die erhöhten Absetzungen nicht vorgenommen werden, wenn für dieselbe Maßnahme eine Investitionszulage gewährt wird.

5. Vereinbarkeit mit EU-Beihilferecht

Eine erhöhte Absetzbarkeit von Klimaschutzinvestitionen muss mit dem **EU Beihilferecht** vereinbar sein. Je nach Ausgestaltung der erhöhten Absetzbarkeit im Detail können unterschiedliche Aspekte des EU Beihilferechts relevant werden.

Artikel 107 Abs. 1, 108 Abs. 3 AEUV sowie eine Reihe von sekundärrechtlichen Verordnungen setzen den beihilferechtlichen Rahmen der EU. Artikel 107 Abs. 1 AEUV bestimmt, dass staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art grundsätzlich rechtswidrig sind, wenn durch sie bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigt werden und hierdurch der Wettbewerb tatsächlich oder potentiell verfälscht wird. Weitere Tatbestandsvoraussetzung ist, dass durch die Beihilfe der Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigt wird.³⁴ Abweichend von diesem Grundsatz enthält Artikel 107 Abs. 2 AEUV eine Reihe von Ausnahmen, die automatisch mit dem Binnenmarkt vereinbar sind, wie etwa Beihilfe für Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind. Artikel 107 Abs. 3 AEUV enthält Tatbestände, die nach Genehmigung durch die EU-Kommission als mit dem Binnenmarkt vereinbar gelten. Hierzu gehören etwa Beihilfen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung von strukturschwachen Gebieten aber auch sonstige Arten von Beihilfen, die der Rat durch einen Beschluss auf Vorschlag der Kommission bestimmt.

Um diese allgemeinen Vorgaben zu konkretisieren, bestimmt Artikel 109 AEUV, dass der Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments **Durchführungsverordnungen** zu den Artikeln 107 und 108 AEUV erlassen kann. In diesen Verordnungen kann der Rat auch diejenigen Arten von Beihilfen festlegen, die vom Anmelde- und Genehmigungsverfahren ausgenommen werden. Mit der **Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO)**³⁵ hat der Rat von dieser Rechtssetzungskompetenz Gebrauch gemacht. Nach der AGVO werden bestimmte Beihilfen für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt und von der Anmelde- und Genehmigungspflicht freigestellt. Die AGVO gilt u.a. für Regionalbeihilfen, Beihilfen für kleine und mittlere Unternehmen (KMU), aber auch Umweltschutzbeihilfen.

Beihilfen, die nicht unter die Tatbestände der AGVO fallen, sind allerdings nicht automatisch rechtswidrig; sie können unter eine der Ausnahmen des Artikels 107 Abs. 3 AEUV fallen und damit gerechtfertigt sein. Werden beihilferelevante Regelungen durchgeführt, ohne die Entscheidung der EU Kommission herbeizuführen oder abzuwarten, muss der betreffende Mitgliedstaat gem. Artikel 108 Abs. 2 AEUV die **Beihilfe zurückfordern**.

Vor diesem Hintergrund ist zunächst zu prüfen, ob die vorgeschlagenen Steuervergünstigungen eine tatbestandliche „Beihilfe“ im Sinne des Artikel 107 Abs. 1 AEUV darstellen. Sollte eine unzulässige Beihilfe vorliegen, muss im nächsten Schritt geprüft werden, ob die erhöhte Absetzbarkeit entweder im Rahmen der AGVO

³⁴ Art. 107 Abs. 1 AEUV: „Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“

³⁵ Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. L 187 vom 26.6.2014, S. 1.

freigestellt werden kann oder unter die Ausnahmen der Artikel 107 Abs. 2 oder 3 fällt. Von den letztgenannten Artikeln kommt hier nur der Ausnahmetatbestand des Artikel 107 Abs. 3 Buchstabe c AEUV in Betracht, wonach Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete, soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft, als mit dem Binnenmarkt vereinbar gelten. Inwieweit die Voraussetzungen dieses Ausnahmetatbestandes vorliegen, liegt im Ermessen der Kommission, welches durch die Leitlinien der EU-Kommission für Energie- und Klimaschutzbeihilfen³⁶ gebunden ist.

5.1. Ist der § 7d EStG n.F. eine Beihilfe (gem. Artikel 107 Abs. 1 AEUV)?

Eine Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV liegt vor, wenn eine staatliche Maßnahme, (1) dem begünstigten Unternehmen oder Wirtschaftszweig einen wirtschaftlichen Vorteil verschafft, (2) vom Staat oder aus staatlichen Mitteln gewährt wird, (3) selektiv wirkt, d.h. nur bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigt, (4) den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt und (5) den Wettbewerb verfälscht bzw. zu verfälschen droht.³⁷

Im Einzelnen folgen hieraus die folgenden Erwägungen:

- 1. Begünstigung:** Der Begriff der Begünstigung wird sowohl von der EU-Kommission wie auch vom EuGH weit verstanden. Der Begriff umfasst nicht nur direkte (verlorene) Zuschüsse, sondern auch jegliche Vergünstigungen, die die Belastungen für Unternehmen mindern, die dieses sonst zu tragen hätte. Dies erstreckt sich auch auf Steuersenkungen oder auch nur den Zahlungsaufschub einer Steuer.³⁸ Der Umfang der Begünstigung (das Bruttosubventionsäquivalent) ist die Differenz zwischen dem ohne Absetzungsmöglichkeit geschuldeten Beitrag und dem reduzierten Beitrag. Die erhöhte Absetzbarkeit von Klimaschutzinvestitionen stellt eine derartige Begünstigung dar.
- 2. Aus staatlichen Mitteln und dem Staat zurechenbar:** Die steuerliche Absetzung von Investitionen in klimaschützende Wirtschaftsgüter führt zu Steuererleichterungen von Unternehmen und korrespondierenden Einnahmeausfällen der öffentlichen Hand. Die Begünstigung erfolgt damit aus staatlichen Mitteln und ist auch zurechenbar.
- 3. Selektivität:** Die Selektivität der Beihilfe liegt vor, wenn bestimmte Unternehmen oder Wirtschaftszweige begünstigt werden. Maßnahmen, die z.B. an der inhaltlichen (sektoralen) Ausrichtung des Unternehmens oder an deren regionaler Lage ansetzen, sind insofern selektiv. Es kommt dabei auf die Wirkung einer Maßnahme an und nicht (nur) auf ihre Zielsetzung.³⁹ Allgemeine Fördermaßnahmen der Wirtschaftspolitik unterfallen daher nicht dem

³⁶ Mitteilung der Kommission, Leitlinien für staatliche Umweltschutz- und Energiebeihilfen 2014-2020, 2014/C 200/01, ABl. C 200 vom 28.6.2014, S. 1.

³⁷ Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung, ABl. C 384 vom 10.12.1998, S. 3-9, Rn. 13 a.E.

³⁸ EuGH, Urteil vom 15.12.2005, Rs.C-66/02, Rn. 78 mit weiteren Nachweisen.

³⁹ Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung, ABl. C 384 vom 10.12.1998, S. 3-9, Rn. 7. Diese Prüfung erfolgt typischerweise in drei Schritten: (1) Feststellung eines Bezugsrahmens, (2) Abweichung von diesem Rahmen und (3) Rechtfertigung der Abweichung durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems.

Beihilfebegriff.⁴⁰ Nach der Rechtsprechung des EuGH ist zu prüfen, ob die Maßnahme „im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren rechtlichen, tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, begünstigt.“⁴¹

Inwieweit vor diesem Hintergrund eine erhöhte steuerliche Absetzbarkeit nur bestimmte Unternehmen und Wirtschaftszweige begünstigt, d.h. selektiv ist, ist umstritten. In der Literatur werden zum Teil – ohne nähere Spezifizierung – verbesserte Abschreibungsmöglichkeiten als allgemeine Fördermaßnahmen angesehen.⁴² Der Rechtsprechung der europäischen Gerichte folgend, können steuerliche Maßnahmen aber selbst dann als selektiv angesehen werden, wenn ihre Anwendung nicht auf einen genau abgegrenzten Wirtschaftsbereich beschränkt ist.⁴³ Eine erhöhte Abschreibung von Klimaschutzinvestitionen könnte – je nach konkreter Ausgestaltung der zu fördernden Technologien – spezifische Unternehmen bzw. Unternehmenszweige *de facto* begünstigen. Beispielsweise ist nicht auszuschließen, dass die Aufnahme einer Förderung konkreter Energieeffizienz-Technologien nur von bestimmten Produktionsbereichen – und damit einer abgegrenzten Gruppe von Unternehmen – aufgegriffen würde. In diesem Fall ist es möglich, dass die erhöhte Absetzbarkeit von Klimaschutzinvestitionen bestimmte Wirtschaftszweige begünstigt und insofern selektiv ist.

- 4. Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten und (drohende) Verfälschung des Wettbewerbs:** Eine Wettbewerbsfälschung liegt vor, wenn die Maßnahme die Stellung des Begünstigten oder eines dritten Unternehmens auf dem sachlich, zeitlich und räumlich relevanten Markt zulasten seiner potentiellen Konkurrenten verbessert (bzw. zu verbessern droht).⁴⁴ Der Handel wird in der Rechtsprechung des EuGH bereits als beeinflusst angesehen, wenn eine von einem Mitgliedstaat gewährte Finanzhilfe die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern im innergemeinschaftlichen Handel verstärkt.⁴⁵ Dafür ist nicht erforderlich, dass das begünstigte Unternehmen selbst an Ausfuhren teilnimmt.⁴⁶

Mit der erhöhten Absetzbarkeit erfolgreicher Klimaschutzinvestitionen wird die Lage des Mitbewerbers, der die Förderung in Anspruch nimmt, wirtschaftlich grundsätzlich verbessert. Da die offene Gestaltung der in § 7d EStG angelegten Abschreibungsmöglichkeiten eine Vielzahl potentieller Unternehmen in Deutschland abdecken soll, ist davon auszugehen, dass sie gegenüber anderen europäischen Wettbewerbern im innergemeinschaftlichen Handel besser gestellt werden. Abhängig von der Gestaltung im Detail und angesichts der weiten Tatbestandsauslegung des EuGH, spricht viel dafür, dass ein neu gefasster § 7d EStG eine Beeinträchtigung des Handels zwischen

40 Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung, ABl. C 384 vom 10.12.1998, S. 3-9, Rn. 13 a.E.

41 Siehe z.B. EuGH, Urte. v. 6.9.2006, C-88/03, Rn. 56 und Urte. v. 22.12.2008, C-487/06, Rn. 82 (noch zur alten Fassung des Art. 87 Abs. 1 EG).

42 Cremer in: Calliess/Ruffert, Art. 107 Rn. 26.

43 EuG, Urteil vom 7.11.2014, T-399/11, Rn. 39ff.

44 Cremer in Calliess/Ruffert, Art. 107, Rn. 30.

45 Siehe bereits EuGH, Urteil vom 17.09.1980, Rs. 730/79, Rn. 11.

46 EuGH, Urteil vom 14.09.1994, C-278/92, 279/92, 280/92, Rn. 40.

den Mitgliedstaaten und eine (drohende) Verfälschung des Wettbewerbs darstellt.

- 5. Bagatellgrenze:** Nach der De-minimis-Verordnung liegt keine Beihilfe vor, wenn bestimmte Schwellenwerte nicht überschritten werden. Nach Artikel 3 Abs. 2 De-minimis-Verordnung darf die Summe der einem Unternehmen gewährten Beihilfen innerhalb des laufenden und der letzten zwei Kalenderjahre nicht 200.000 EUR überschreiten. Bei steuerlichen Vergünstigungen richtet sich die Höhe der Beihilfe nach dem sog. Subventionsäquivalent, also der in einem Jahr eingesparten Steuerzahlungen. Dieser Schwellenwert gilt grundsätzlich für Beihilfen in allen Wirtschaftsbereichen, also auch für einen neuen § 7d EStG. Es bestehen jedoch Ausnahmen in einigen Sektoren, wie etwa dem gewerblichen Straßengüterverkehr mit einer auf 100.000 EUR reduzierten Höhe der zulässigen Förderung, sowie der Fischerei und Landwirtschaft mit eigenen De-minimis-Verordnungen.

Im Ergebnis spricht viel dafür, dass eine staatliche Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt. Dieses Ergebnis würde sich dann ändern, wenn ein neuer § 7d EStG so ausgestaltet wird, dass keine bestimmten Wirtschaftszweige *de facto* begünstigt werden. Eine technologieunabhängige Absetzbarkeit ist in der Regel besser geeignet, eine derartige Selektivität auszuschließen. Bei einer allgemeinen Ausgestaltung der Absetzungstatbestände läge in der Regel mangels Selektivität keine Beihilfe vor.

5.2. Allgemeine Gruppenfreistellungs-Verordnung

Die **Allgemeine Gruppenfreistellungs-Verordnung (AGVO)** regelt Fallgruppen von Beihilfen, die mit dem Binnenmarkt vereinbar sind und von der Anmeldepflicht nach Artikel 108 Absatz 3 AEUV freigestellt werden. Gem. Artikel 3 AGVO ist Freistellungsvoraussetzung, dass die jeweilige Beihilfe alle Voraussetzungen des Kapitels I (allgemeine Freistellungsvoraussetzungen) sowie die gruppenspezifischen Voraussetzungen des Kapitels III (spezifische Freistellungsvoraussetzungen) erfüllt. Die AGVO gilt ausdrücklich auch für „Umweltschutzbeihilfen“ (Artikel 1 Abs. 1 Buchst. c AGVO).⁴⁷

5.2.1. Allgemeine Freistellungsvoraussetzungen (Kapitel I)

Für die erhöhte Absetzbarkeit sind die folgenden allgemeinen Freistellungsvoraussetzungen von Bedeutung: Anmeldeschwellen (Artikel 4 AGVO), Transparenz (Artikel 5) und der Anreizeffekt (Artikel 6 AGVO) der Beihilfe.

5.2.1.1. Anmeldeschwellen (Artikel 4)

Artikel 4 AGVO regelt verschiedene Anmeldeschwellen. Maßnahmen, die diese Schwellen überschreiten, unterfallen nicht der AGVO. Für die Absetzbarkeit von Klimaschutzinvestitionen könnten beispielsweise – je nach Fallgestaltung – die folgenden Schwellenwerte von Belang sein:

⁴⁷ Unter „Umweltschutz“ wird gem. Artikel 2 Nr. 101 AGVO jede Maßnahme verstanden, „die darauf abzielt, einer Beeinträchtigung der natürlichen Umwelt oder der natürlichen Ressourcen durch die Tätigkeit eines Beihilfeempfängers abzuwehren, vorzubeugen oder die Gefahr einer solchen Beeinträchtigung zu vermindern oder eine rationellere Nutzung der natürlichen Ressourcen einschließlich Energiesparmaßnahmen und die Nutzung erneuerbarer Energien zu fördern.“

- Investitionsbeihilfen für den Umweltschutz: 15 Mio. Euro pro Unternehmen und Investitionsvorhaben
- Investitionsbeihilfen für das Fernwärme- oder Fernkälte-Verteilnetz: 20 Mio. EUR pro Unternehmen und Investitionsvorhaben;
- Investitionsbeihilfen für Energieinfrastrukturen: 50 Mio. EUR pro Unternehmen und Investitionsvorhaben.

Zu beachten ist dabei, dass diese Schwellen „nicht durch eine künstliche Aufspaltung der Beihilferegulungen oder Fördervorhaben umgangen werden“ dürfen (Artikel 4 Abs. 2 AGVO). Zu beachten ist des Weiteren, dass Schwellenwerte für Investitionsbeihilfen für gebäudebezogene Energieeffizienzprojekte keine Bedeutung haben, da Steuervergünstigungen dafür kein erlaubtes Instrument sind (Artikel 39 Abs. 4 AGVO, s. unten).

5.2.1.2. Transparenz der Beihilfe (Artikel 5)

Gem. Artikel 5 Abs. 1 AGVO gilt die Verordnung nur für transparente Beihilfen. Grundsätzlich sind Beihilfen transparent, wenn „deren Bruttosubventionsäquivalent sich im Voraus genau berechnen lässt, ohne dass eine Risikobewertung erforderlich ist.“ Artikel 5 Abs. 2 AGVO spezifiziert diesen Grundsatz und regelt, dass bestimmte Gruppen von Beihilfen als transparent gelten. Hierunter fallen u.a. Beihilfen in Form von Steuervergünstigungen, wenn darin eine Obergrenze vorgesehen ist, damit die geltenden Schwellenwerte nicht überschritten werden (Artikel 5 Abs. 2 d)).

Die erhöhte Absetzbarkeit für Klimaschutzinvestitionen müsste diesen Transparenzanforderungen genügen. Denkbar ist es, dass die Absetzbarkeit durch Höchstgrenzen im Einklang mit den in Artikel 4 AGVO festgelegten Schwellenwerten gedeckelt wird (z.B. auf 15 Mio. EUR pro Unternehmen und Vorhaben, s.o.). Für die Berechnung, ob der Deckel erreicht wird, ist zur Wertermittlung von Beihilfen in Form von Steuervergünstigungen eine Abzinsung vorzunehmen (vgl. Artikel 7 Abs. 4 AGVO). Auch wenn noch nicht festgelegt ist, welche Technologien von der Definition für Klimaschutzinvestitionen erfasst werden sollen, erscheint es praktisch ein seltener Fall zu sein, dass bei einem einzelnen Vorhaben eine Steuervergünstigung in den o.g. Größenordnungen auftritt.

5.2.1.3. Anreizeffekt (Artikel 6)

Gem. Artikel 6 Abs. 1 AGVO gilt die Verordnung nur für Beihilfen, die einen Anreizeffekt haben. Ein solcher Anreizeffekt wird angenommen, „wenn der Beihilfeempfänger vor Beginn der Arbeiten für das Vorhaben oder die Tätigkeit einen schriftlichen Beihilfeantrag in dem betreffenden Mitgliedstaat gestellt hat.“⁴⁸

Ein Anreizeffekt wird bei Beihilfen in Form einer Steuervergünstigung unter den Maßgaben des Artikel 6 Abs. 4 AGOV angenommen: Die Maßnahme muss

- einen auf objektiven Kriterien beruhenden Anspruch auf die Beihilfe (ohne zusätzliche Ermessensentscheidung des Mitgliedstaats) begründen und
- vor Beginn der Arbeiten für das geförderte Vorhaben oder die geförderte Tätigkeit eingeführt worden und in Kraft getreten sein (mit Ausnahmen für Vergünstigungen durch Vorläuferregelungen).

48 Siehe Artikel 6 Abs. 2 AGVO zu den Mindestangaben dieses Antrags.

Beide Vorgaben würden durch den neu einzuführenden § 7d EStG erfüllt. Weder würde das Unterfallen unter die steuerliche Begünstigung von der Ermessensentscheidung einer Behörde abhängen, noch würden rückwirkend bereits getätigte Investitionen bzw. Vorhaben privilegiert.

5.2.2. Spezielle Freistellungsvoraussetzungen (Kapitel III)

Die **speziellen Freistellungsvoraussetzungen** enthalten für Umweltbeihilfen eine Reihe von Fallgruppen, die verschiedene Herangehensweisen an besseren Umweltschutz und entsprechende Technologien begünstigen, z.B. Energieeffizienz oder erneuerbare Energien. Einige dieser Tatbestände setzen konkrete Investitionen voraus (sog. Investitionsbeihilfen, vgl. Artikel 38-41, 48 AGVO), andere unterstützen auch die reguläre Betriebsführung eines Unternehmens (sog. Betriebsbeihilfen, vgl. Artikel 42 und 43 AGVO). Steuererleichterungen – wie im hier vorgeschlagenen § 7d EStG – können zwar grundsätzlich sowohl an Investitionen als auch an der allgemeinen Betriebsführung anknüpfen. Da mit der Neuregelung aber ausdrücklich (Klimaschutz-)Investitionen angereizt werden sollen, werden Tatbestände für Betriebsbeihilfen hier nicht näher ausgeführt.⁴⁹

Für die erhöhte Absetzbarkeit von Klimaschutzinvestitionen sind zunächst die **folgenden Sondervorschriften für Investitionen im Bereich Energieeffizienz, Erneuerbare Energie, Energieinfrastruktur oder Kraft-Wärme-Koppelung** von Belang:

- Artikel 38 (Investitionsbeihilfen für Energieeffizienzmaßnahmen) fördert Maßnahmen, die Unternehmen Effizienzgewinne ermöglichen nur dann, wenn die Verbesserungen über den Standard bereits angenommener Unionsnormen hinausgehen (Artikel 38 Abs. 2 AGVO).
- Artikel 40 (Investitionsbeihilfen für hocheffiziente Kraft-Wärme-Kopplung) fördert neu installierte und modernisierte KWK-Kapazitäten (Artikel 40 Abs. 2 AGVO). Ziel ist dabei stets eine Einsparung von Primärenergie im Vergleich zur Ausgangssituation (Artikel 40 Abs. 3 AGVO).
- Artikel 41 (Investitionsbeihilfen zur Förderung erneuerbarer Energien) fördert nur Investitionen in neue Erneuerbare-Energie-Anlagen (Artikel 41 Abs. 5 AGVO).

Jede dieser Vorschriften sieht eine eigene Berechnung der beihilfefähigen Kosten vor. In der Regel werden die Mehrkosten (z.B. für eine energieeffizientere Lösung oder eine Nutzung erneuerbarer Energien) gegenüber einer nicht umweltschützenden Alternative als beihilfefähige Kosten zugrunde gelegt.⁵⁰

Darüber hinaus könnten die **Artikel 39 und Artikel 44 AGVO** grundsätzlich von Belang für einen neuen § 7d EStG sein. Zwar knüpfen diese Vorschriften an Investitionen im Bereich gebäudebezogene Energieeffizienzprojekte und an Umweltsteuerermäßigungen an und sind insofern von Bedeutung, indes führen sie aus

⁴⁹ Überschneidungen zwischen Investitionsbeihilfen und Betriebsbeihilfen für erneuerbare Energien werden durch Anrechnung vermieden (vgl. Artikel 42 Abs. 11 S. 2 bzw. Artikel 43 Abs. 7 S. 2 AGVO). Betriebsbeihilfen nach den Artikeln 42 und 43 AGVO sind auf die Erzeuger von Strom aus erneuerbaren Energien zugeschnitten. Für Anlagen, die nicht von Artikel 43 privilegiert werden (bis 500 kW installierter Kapazität) wird eine Ausschreibung verlangt (vgl. Artikel 42 Abs. 2).

⁵⁰ Die Prüfung dieser einzelnen Tatbestände hängt von der Ausgestaltung eines neuen § 7d EStG im Einzelnen ab. Im Rahmen dieser Kurzstudie kann auf die Einzelheiten nicht näher eingegangen werden.

den folgenden Gründen nicht zu einer Freistellung von Klimaschutzinvestitionen im Sinne eines neuen § 7d EStG:

- Artikel 39 (Investitionsbeihilfen für gebäudebezogene Energieeffizienzprojekte) schreibt in seinem Abs. 4 die zulässigen Formen der Beihilfe vor: Dotation, Beteiligung, Garantie oder Kredit für einen Finanzintermediär. Die in § 7d EStG geplante Begünstigung der Abschreibung lässt sich nicht darunter fassen.
- Artikel 44 (Umweltsteuerermäßigungen) enthält die einzigen speziellen Freistellungsvoraussetzungen, die sich konkret auf Steuerermäßigungen beziehen. Nach Artikel 44 AGVO sind Beihilferegeln in Form von Umweltsteuerermäßigungen nach der Richtlinie 2003/96/EG (Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom) mit dem EU Beihilferecht vereinbar, soweit sie die allgemeinen Voraussetzungen der AGVO erfüllen (s. oben). Richtlinie 2003/96/EG harmonisiert Steuern auf Energieerzeugnisse und elektrischen Strom (Art. 1 der Richtlinie). Beispiele sind verschiedene Heiz- und Kraftstoffe sowie elektrischer Strom (vgl. Art. 2 Abs. 1 bzw. 2 der Richtlinie). Der hier vorgeschlagene § 7d EStG setzt nicht an diesen Besteuerungsgegenständen an und fielen demnach nicht unter Artikel 44 AGVO.⁵¹

5.3. Ausnahme nach Artikel 107 Abs. 3 AEUV?

Beihilfen, die nicht unter die Tatbestände der AGVO fallen, sind nicht automatisch rechtswidrig; sie können unter eine der Ausnahmen des Artikels 107 Abs. 3 AEUV fallen und damit gerechtfertigt sein.⁵² Die Kommission prüft im Einzelfall eine Vereinbarkeit der Beihilfe mit den vertraglichen Ausnahmetatbeständen. In Betracht kommt hier der **Ausnahmetatbestand des Artikels 107 Abs. 3 Buchstabe c AEUV**.

Nach dieser Vorschrift sind Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete zulässige Beihilfen, soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft. Inwieweit die Voraussetzungen dieses Ausnahmetatbestandes vorliegen, liegt im (weiten) Ermessen der Kommission⁵³, welches durch die Leitlinien der EU-Kommission für Energie- und Klimaschutzbeihilfen⁵⁴ gebunden ist.

Nach den Leitlinien prüft die Kommission die Maßnahme daraufhin, dass die positiven Auswirkungen der Beihilfe im Hinblick auf ein Ziel von gemeinsamem Interesse die möglichen negativen Auswirkungen auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten und den Wettbewerb überwiegen (Abschnitt 3.1, Rn. 26 der Leitlinien). Dafür werden **sieben allgemeine Kriterien** angewendet: 1) Ein Ziel von gemeinsamem Interesse, 2) die Erforderlichkeit staatlicher Maßnahmen, 3) ihre Geeignetheit, 4) ihr Anreizeffekt, 5)

51 Nach Art. 2 Nr. 119 AGVO zählt als „Umweltsteuer“ eine „Steuer, deren Besteuerungsgegenstand eine eindeutig negative Auswirkung auf die Umwelt hat oder die bestimmte Tätigkeiten, Gegenstände oder Dienstleistungen belastet, damit die Umweltkosten in deren Preis einfließen und/oder damit die Hersteller und die Verbraucher zu umweltfreundlicherem Verhalten hingeführt werden.“ Der Ansatzpunkt des § 7d EStG, Investitionen zu begünstigen, indem am einkommensteuerrechtlichen Gewinn angesetzt wird, bezieht sich auf keinen derartigen Besteuerungsgegenstand.

52 Vgl. Behlau/Lutz/Schütt, S. 124.

53 Cremer in: Calliess/Ruffert, Art. 107 Rn. 48.

54 Mitteilung der Kommission, Leitlinien für staatliche Umweltschutz- und Energiebeihilfen 2014-2020, 2014/C 200/01, ABl. C 200 vom 28.6.2014, S. 1. Die Leitlinien finden gem. ihrem Abschnitt 1.2 Anwendung auf eine Reihe von Beihilfemaßnahmen, die sich im Wesentlichen mit den Tatbeständen der AGVO (siehe oben Abschnitt 4.2) decken, darunter auch Beihilfen für erneuerbare Energien, für Energieeffizienzmaßnahmen, einschließlich KWK, Fernwärme und Fernkälte (vgl. Abschnitt 1.2, Rn. 18 e) und f) der Leitlinien).

die Angemessenheit der Beihilfe, 6) die Vermeidung übermäßiger negativer Auswirkungen und 7) die Transparenz der Beihilfe.⁵⁵

Für die oben genannten speziellen Beihilfen bestehen in den Leitlinien **spezifischere Abschnitte** (z.B. Abschnitt 3.3 für die Förderung erneuerbarer Energien oder Abschnitt 3.4 für Energieeffizienzmaßnahmen). Ist einer dieser Abschnitte einschlägig, gelten vorrangig die dort gemachten Vorgaben (Abschnitt 3, Rn. 24 der Leitlinien), die sich z.T. auf manche der genannten Kriterien beschränken und diese weiter spezifizieren.

Für den hier vorgeschlagenen § 7d EStG würde – soweit nicht bereits eine Freistellung von der Anmeldepflicht nach der AGVO angenommen wird – eine Argumentation entlang der in diesen Abschnitten vorgegebenen Kriterien erfolgen müssen. Je nach seiner Ausgestaltung und der Abgrenzung der „klimaschützenden Definitionen“ muss die Argumentation ggf. andere Schwerpunkte setzen.

Als Beispiel anhand der Vorgaben zu Energieeffizienz-Maßnahmen (Abschnitt 3.4 der Leitlinien) dürften folgende Erwägungen maßgeblich sein: Grundsätzlich gilt, dass die Verringerung von CO₂-Emissionen durch die Nutzung erneuerbarer Energien bzw. energieeffizienter Technologien unter das **Ziel** der „Verbesserung des Umweltschutzes“ subsumiert werden könnten. Die **Erforderlichkeit** stellt grundsätzlich darauf ab, ob ein Marktversagen im jeweiligen Bereich vorliegt. Parallel zu den obigen Erwägungen bei der Selektivität der Maßnahme (siehe oben Abschnitt 4.1) ist hier abhängig von den letztlich durch § 7d EStG geförderten Technologien ein Schwerpunkt der Argumentation zu setzen. Die **Geeignetheit** liegt vor, wenn das gewählte Instrument grundsätzlich zur Zielerreichung beiträgt. Dies dürfte mit dem finanziellen Anreiz von Abschreibungsmöglichkeiten gegeben sein. Für die Beurteilung der **Angemessenheit** werden die Kosten im Vergleich zu den CO₂- bzw. Energieeinsparungen betrachtet. Soweit der § 7d EStG für Effizienzmaßnahmen vorsieht, Effizienzgewinne in bestimmter Höhe nachzuweisen, ließe sich dies auch gegenüber der Kommission darstellen. Da die Nennung einer Vergleichsgröße sich im Einzelfall (insbesondere bei integrierten Vorhaben) schwierig gestalten kann, lässt die Kommission in Einzelfällen auch die Heranziehung von Gesamtkosten des Vorhabens zu.

Je nach Ausgestaltung im Einzelfall dürfte sich die Vorschrift eines neugefassten § 7d EStG auch im Rahmen der Anforderungen der Energie- und Umweltbeihilfe-Leitlinien der EU Kommission halten und damit nach Artikel 107 Abs. 3 Buchstabe c AEUV rechtfertigen lassen.

⁵⁵ Zu beachten ist, dass auch die Leitlinien Schwellenwerte vorsehen, die nicht überschritten werden dürfen.

6. Schlussfolgerungen und Zusammenfassung

§ 7d EStG hat in der Vergangenheit erfolgreich Investitionen im Umweltschutz angereizt. Nach Schätzungen der Bundesregierung soll die Regelung im Bereich der Luftreinhaltung beispielsweise im Jahr 1984 zu einer Versiebenfachung von abschreibungsfähigen Investitionen beigetragen haben (im Vergleich zum Zustand vor der Einführung der Norm im Jahr 1975).⁵⁶ An diesen Erfolg könnte eine neue Fassung des § 7d EStG auch im Bereich Klimaschutz anknüpfen. Hierfür müssen allerdings bei der Neufassung des § 7d EStG insbesondere die folgenden Aspekte berücksichtigt werden:

- **Zeitliche Befristung:** Angesichts der langfristigen Ausrichtung der Klimaschutzpolitik ist eine zeitliche Beschränkung der Begünstigung nicht angezeigt, wie sie im alten § 7d EStG vorgesehen war.
- **Ausdrückliche Privilegierung von Klimaschutz:** Die Absetzungsvoraussetzungen Gewässerschutz, Lärm- und Abfallvermeidung des alten § 7d Abs. 3 EStG müssten in einer Neufassung um den Begriff „Klimaschutz“ ersetzt oder ggf. ergänzt werden. Da der Begriff „Klimaschutz“ zu breit und in der steuerrechtlichen Praxis nicht handhabbar ist, ist eine klare Definition des Begriffs „Klimaschutzinvestition“ unbedingt erforderlich. Im Einzelnen könnte die Höhe der Förderung direkt an die jeweiligen CO₂-Einsparungen der Investition geknüpft werden. Es können auch beispielhaft Maßnahmen im Bereich Energieeinsparung und Erneuerbare Energien genannt werden.

Bei der Neufassung des § 7d EStG müssen Wechselbeziehungen mit anderen Fördertatbeständen für Klimaschutzinvestitionen (etwa dem EEG, EEWärmeG, KWKG und KfW- bzw. MAP-Förderprogrammen) berücksichtigt werden. Doppelförderungen, etwa im Bereich der Gebäudesanierung oder der Förderung von erneuerbaren Energien, müssen verhindert werden. § 7a Abs. 5 EStG enthält ein **Kumulationsverbot**, welches die gleichzeitige Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen wie etwa § 7g Abs. 5 und 6 EStG verbietet. Dieses Verbot sollte auch für einen neuen § 7d EStG gelten.

Eine Neufassung des § 7d EStG muss den Vorgaben des **EU Beihilferechts** entsprechen. Im Ergebnis spricht viel dafür, dass der Tatbestand einer Neufassung des § 7d EStG eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 AEUV darstellt. Solche Beihilfen sind grundsätzlich verboten. Allerdings würde – mangels Selektivität – keine Beihilfe vorliegen, wenn ein neuer § 7d EStG so ausgestaltet wird, dass keine bestimmten Wirtschaftszweige (de facto) begünstigt werden.

Inwieweit eine Neufassung des § 7d EStG nach der AGVO zulässig ist, hängt von der Ausgestaltung des neuen § 7d EStG im Detail ab. Die Neufassung des § 7d EStG würde nur dann den allgemeinen Freistellungsvoraussetzungen der AGVO entsprechen, wenn die Förderung transparent ist und die jeweils einschlägigen Schwellenwerte einhält. Dies macht insbesondere eine transparente Berechnungsmöglichkeit der Absetzung von Klimaschutzinvestitionen erforderlich (Artikel 5 AGVO). Hinsichtlich der speziellen Freistellungsvoraussetzungen sind eine

⁵⁶ Bericht der Bundesregierung über Maßnahmen auf allen Gebieten des Umweltschutzes („Umwelt '85“), BT-Drs. 10/4614, S. 3.

Reihe von Vorschriften von Belang, deren Prüfung aber von der Ausgestaltung des § 7d EStG im Einzelnen abhängt. Eine Rechtfertigung eines neuen § 7d EStG über die Ausnahmetatbestände des Artikel 107 Abs. 3 Buchstabe c AEUV ist grundsätzlich möglich.

Unabhängig von der erwarteten positiven Wirkung eines § 7d EStG auf Klimaschutzinvestitionen müssen die folgenden **negativen Aspekte** berücksichtigt werden:

- Der Förderungstatbestand setzt an der Anschaffung des Wirtschaftsguts selbst an; die Rechtsfolge ist die Möglichkeit einer Absetzung, die bei der Gewinnermittlung eines Unternehmens zu berücksichtigt wird. § 7d EStG kommt somit nur Unternehmen zugute, die einen Gewinn ausweisen und somit überhaupt Steuern zahlen. Für ein Unternehmen kann es allerdings attraktiv sein, wenn es aufgrund der erhöhten Absetzung geringere bis gar keine Gewinne erzielt und sich so die Belastung aus der Einkommenssteuer senkt.
- Der Subventionswert ist bei sinkendem Grenzsteuersätzen geringer und führt dazu, dass Unternehmen mit hohen Gewinnen besonders von der Absetzung profitieren. Abhängig, ob mit der Absetzung ein bestimmter Grenzsteuersatz unterschritten wird, kann der Subventionswert daher trotz gleicher Investition unterschiedlich ausfallen. Somit wäre § 7d EStG nicht nur bei fehlenden Gewinnen, sondern z.B. auch bei niedrigen Steuerbelastungen vergleichsweise unattraktiv.⁵⁷
- Die Regelung bevorzugt kapitalintensive Unternehmen mit hohem Investitionsaufwand.⁵⁸ Dies sind in der Regel etablierte und große Unternehmen. Die Regelung setzt keine Anreize für Unternehmen mit geringem Investitionsvolumen, insbesondere Start-ups.

Diese Nachteile einer Neufassung des § 7d EStG sind inhärent für Förderungen von Investitionen durch erhöhte Absetzbarkeit von Herstellungs- und Anschaffungskosten. Die Nachteile ändern aber nichts daran, dass die erhöhte Absetzbarkeit von Investitionen in den Umweltschutz, wie sie der alte § 7d EStG begünstigt hat, sich in der Vergangenheit positiv auf Investitionen in den Umweltschutz ausgewirkt haben.

⁵⁷ Lamprecht in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 7d, Rn. A 75.

⁵⁸ Lamprecht in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 7d, Rn. A 75.

7. Anhang

Einkommensteuergesetz § 7d EStG a. F.

(1) Bei abnutzbaren beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen die Voraussetzungen des Absatzes 2 vorliegen und die nach dem 31. Dezember 1974 und vor dem 1. Januar 1991 angeschafft oder hergestellt worden sind, können abweichend von § 7 im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung bis zu 60 Prozent und in den folgenden Wirtschaftsjahren bis zur vollen Absetzung jeweils bis zu 10 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden. Nicht in Anspruch genommene erhöhte Absetzungen können nachgeholt werden. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die vor dem 1. Januar 1991 entstanden sind, können abweichend von § 7a Absatz 1 so behandelt werden, als wären sie im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung entstanden.

(2) Die erhöhten Absetzungen nach Absatz 1 können nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. die Wirtschaftsgüter in einem im Inland belegenen Betrieb des Steuerpflichtigen unmittelbar und zu mehr als 70 Prozent dem Umweltschutz dienen und

2. die von der Landesregierung bestimmte Stelle bescheinigt, dass

a) die Wirtschaftsgüter zu dem in Nummer 1 bezeichneten Zweck bestimmt und geeignet sind und

b) die Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter im öffentlichen Interesse erforderlich ist.

(3) Die Wirtschaftsgüter dienen dem Umweltschutz, wenn sie dazu verwendet werden,

1.

a) den Anfall von Abwasser oder

b) Schädigungen durch Abwasser oder

c) Verunreinigungen der Gewässer durch andere Stoffe als Abwasser oder

d) Verunreinigungen der Luft oder

e) Lärm oder Erschütterungen

zu verhindern, zu beseitigen oder zu verringern oder

2. Abfälle nach den Grundsätzen des Abfallbeseitigungsgesetzes zu beseitigen.

Die Anwendung des Satzes 1 ist nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Wirtschaftsgüter zugleich für Zwecke des innerbetrieblichen Umweltschutzes verwendet werden.

(4) Die Absätze 1 bis 3 sind auf nach dem 31. Dezember 1974 und vor dem 1. Januar 1991 entstehende nachträgliche Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, die dem Umweltschutz dienen und die vor dem 1. Januar 1975 angeschafft oder hergestellt worden sind, mit der Maßgabe entsprechend anzuwenden, dass im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung der nachträglichen Herstellungsarbeiten erhöhte Absetzungen bis zur vollen Höhe der nachträglichen Herstellungskosten vorgenommen werden können. Das Gleiche gilt, wenn bei Wirtschaftsgütern, die nicht dem Umweltschutz dienen, nachträgliche Herstellungskosten nach dem 31. Dezember 1974 und vor dem 1. Januar 1991 dadurch entstehen, dass ausschließlich aus Gründen des Umweltschutzes Veränderungen vorgenommen werden.

(5) Die erhöhten Absetzungen nach Absatz 1 können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilerstellungskosten in Anspruch genommen werden. § 7a Absatz 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Summe der erhöhten Absetzungen 60 Prozent der bis zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres insgesamt aufgewendeten Anzahlungen oder Teilerstellungskosten nicht übersteigen darf. Satz 1 gilt in den Fällen des Absatzes 4 sinngemäß.

(6) Die erhöhten Absetzungen nach den Absätzen 1 bis 5 werden unter der Bedingung gewährt, dass die Voraussetzung des Absatzes 2 Nummer 1

1. in den Fällen des Absatzes 1 mindestens fünf Jahre nach der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter,

2. in den Fällen des Absatzes 4 Satz 1 mindestens fünf Jahre nach Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten

erfüllt wird.

(7) Steuerpflichtige, die nach dem 31. Dezember 1974 und vor dem 1. Januar 1991 durch Hingabe eines Zuschusses zur Finanzierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Wirtschaftsgütern im Sinne des Absatzes 2 ein Recht auf Mitbenutzung dieser Wirtschaftsgüter erwerben, können bei diesem Recht abweichend von § 7 erhöhte Absetzungen nach Maßgabe des Absatzes 1 oder 4 Satz 1 vornehmen. Die erhöhten Absetzungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn der Empfänger

1. den Zuschuss unverzüglich und unmittelbar zur Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter oder der nachträglichen Herstellungsarbeiten bei den Wirtschaftsgütern verwendet und

2. dem Steuerpflichtigen bestätigt, dass die Voraussetzung der Nummer 1 vorliegt und dass für die Wirtschaftsgüter oder die nachträglichen Herstellungsarbeiten eine Bescheinigung nach Absatz 2 Nummer 2 erteilt ist.

Absatz 6 gilt sinngemäß.

(8) Die erhöhten Absetzungen nach den Absätzen 1 bis 7 können nicht für Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, die in Betrieben oder Betriebsstätten verwendet werden, die in den letzten zwei Jahren vor dem Beginn des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt worden ist, errichtet worden

sind. Die Verlagerung von Betrieben oder Betriebsstätten gilt nicht als Errichtung im Sinne des Satzes 1, wenn die in Absatz 2 Nummer 2 bezeichnete Behörde bestätigt, dass die Verlagerung im öffentlichen Interesse aus Gründen des Umweltschutzes erforderlich ist.

8. Quellenverzeichnis

Gesetze und Verordnungen (auf Bundes-, und Landesebene), Richtlinien und Verordnungen (auf EU-Ebene), Berichte – z.B. durch die Bundesregierung – und Urteile sind in den jeweiligen Fußnoten unter voller Quellenangabe erfolgt und werden hier nicht gesondert aufgeführt.

Behlau/Lutz/Schütt: Behlau, Volker / Lutz, Jana / Schütt, Manuel, Klimaschutz durch Beihilfen – Eine Analyse des beihilferechtlichen Rahmens für energie- und umweltpolitische Maßnahmen, 2012, Nomos Verlag, Baden-Baden.

Birk: Birk, Dieter / Desens, Marc / Tappe, Henning, Steuerrecht, 16., neu bearbeitete Auflage 2013, C.F. Müller Verlag, Heidelberg.

Bundesregierung, Bericht der Bundesregierung über Maßnahmen auf allen Gebieten des Umweltschutzes („Umwelt '85“), BT-Drs. 10/4614.

Bundesregierung, Zwölfter Subventionsbericht, Unterrichtung durch die Bundesregierung vom 01.09.1989, BT-Drs. 11/5116

Bundesregierung, Vierzehnter Subventionsbericht, Unterrichtung durch die Bundesregierung vom 26.08.1993, BT-Drs. 12/5580.

Bundesregierung, Fünfzehnter Subventionsbericht, Unterrichtung durch die Bundesregierung vom 01.09.1995, BT-Drs. 13/2230.

Calliess/Ruffert: Calliess, Christian / Ruffert, Matthias (Hrsg.), EUV/AEUV, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta, Kommentar, 4. Auflage 2011.

Drenseck: Drenseck, Walter (auch Hrsg.) / Glanegger, Peter / Heinicke, Wolfgang / Seeger, Siegbert F. / Weber-Grellet, Heinrich / Kulosa, Egmont / Loschelder, Friedrich, Einkommensteuergesetz – EStG, 30., völlig neubearbeitete Auflage 2011, Verlag C.H. Beck.

Frotscher/Geurts: Frotscher, Gerrit / Geurts, Matthias (Hrsg.), Kommentar zum Einkommensteuergesetz (EStG), Loseblattwerk (Stand: 189. EL, Oktober 2015), Haufe-Lexware.

Heigl: Heigl, Anton, Abschreibung bei Investitionen für den Umweltschutz, in: Steuern und Wirtschaft (StuW – Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften) 1976, S. 240-245.

Jansen: Jansen, Bela, Ökologische Steuern in der Europäischen Gemeinschaft, Zeitschrift für Umweltrecht (ZUR) 4/2003, S. 257-320.

Kirchhof/Söhn/Mellinghoff: Kirchhof, Paul / Söhn, Hartmut / Mellinghoff, Rudolf, Einkommensteuergesetz, Kommentar (Losebl.-Ausg.), C.F. Müller Verlag, Heidelberg, Band 7 (§§ 6 (Teil D) – 7k).

Timm: Timm, Gerhard I., Die wissenschaftliche Beratung der Umweltpolitik: Der Rat von Sachverständigen für Umweltfragen, Diss. 1987, Deutscher Universitätsverlag, Wiesbaden.