
StBin Dr. Janine v. Wolfersdorff

Institut Finanzen und Steuern e. V., Marienstraße 31, 10117 Berlin

Stellungnahme

zu

Zu dem Entwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD eines Corona-Steuerhilfegesetzes (BT-Drucks. 19/19150), und hier dem Antrag der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen **Verbesserte Verlustverrechnung (BT-Drucks. 19/19134)**

Behandelte Themenkomplexe

- Erweiterung des steuerlichen Verlustrücktrags
- Ergänzend: Einführung einer steuerfreien Rücklage für ökologische Anpassungsmaßnahmen („Naturkapitalrücklage“)

I. Zeitliche und betragsmäßige Erweiterung des Verlustrücktrags

Der Antrag „Verbesserte Verlustverrechnung zur Linderung der wirtschaftlichen Folgen der COVID-19-Epidemie gesetzlich und rechtssicher ermöglichen¹ zielt auf eine befristete Erweiterung des geltenden steuerlichen Rücktrags von Verlusten aus dem Jahr 2020 über §10d EStG hinaus. Ein vorläufig ermittelter Verlust aus 2020 soll mit „Sofortwirkung“ bis maximal 1 Mio. € auf mehrere Jahre rücktragbar gemacht werden, höchstens bis ins Jahr 2016.

Ziel ist, Unternehmen und Selbstständigen kurzfristig mehr Liquidität zu verschaffen, ohne dass sie hierfür weitere Kredite aufnehmen müssen. Vor der Krise wirtschaftlich gesunde Betriebe – die in der nahen Vergangenheit Gewinne erzielt haben – sollen bei der Bewältigung der aktuellen Situation unterstützt werden, indem sie von diesen Gewinnen die Verluste 2020 über den geltenden einjährigen Verlustrücktrag hinaus verrechnen können (§ 10d Abs. 1 EStG).

Bislang hat das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 24. April 2020 zur pauschalierten Herabsetzung bereits geleisteter Vorauszahlungen für 2019 die Möglichkeit geschaffen, die für das Jahr 2020 zu erwartenden Verluste unter Nachweiserleichterung – ohne Nachweiserleichterungen auch ganz – mit Vorauszahlungen aus 2019 zu verrechnen. Das verschafft den Unternehmen – mit Sofortwirkung – Liquidität, ist allerdings auch nur im Rahmen der gesetzlichen Verlustrücktragsbeschränkungen – ein Jahr, und betragsmäßig begrenzt auf 1 Mio. € - möglich.

Angesichts der zu erwartenden wirtschaftlichen Schwierigkeiten in zahlreichen Branchen ist damit zu rechnen, dass diese Maßnahme alleine nicht ausreichend wird, um vor der Krise wirtschaftlich gesunde Unternehmen und Selbstständige bei der Bewältigung der aktuellen Situation zu unterstützen. Eine weitere Verbesserung der steuerlichen Berücksichtigung von Verlusten ist hier als strukturelle, zielgenaue und branchenübergreifende Regelung das richtige Instrument. Sie ist insbesondere auch gegenüber Sonderregelungen für einzelne Branchen, die ggf. auch kurzfristig beschlossen werden müssten, vorzugswürdig.

Zum einen müsste hierfür der steuerliche Verlustrücktrag zeitlich erweitert werden, wie auch der Antrag „Verbesserte Verlustverrechnung zur Linderung der wirtschaftlichen Folgen der

¹ BT-Drucksache 19/19134.

COVID-19-Epidemie gesetzlich und rechtssicher ermöglichen“² – für einen vorläufigen Verlustrücktrag - fordert.

Bereits das Jahr 2019 war wegen internationaler Handelskonflikte und dem nahenden Brexit in zahlreichen Branchen – z.B. Automobil, Chemie, Maschinenbau – wirtschaftlich schwierig. Der geltende einjährige Verlustrücktrag kann insoweit in vielen Unternehmen – auch nicht im vorläufigen Verfahren der Erstattung von Vorauszahlungen 2019 – zu einer signifikanten Liquiditätserleichterung führen. Eine zeitliche Erweiterung auf zwei, maximal drei Jahre würde zu Erleichterungen für in der Vergangenheit erfolgreichen Unternehmen führen und gleichzeitig Haushaltsrisiken begrenzen: Anstelle einer Minderung erst künftiger unternehmerischer Gewinne würden die Verluste des Pandemiejahres 2020 bereits in diesem Jahr (vorläufiges Verfahren) zu einem sofortigen Liquiditätszuschuss führen. Ein zeitlich erweiterter (auch: vorläufiger) Verlustrücktrag aus 2020 anstelle eines Verlustvortrags mit erst künftigen Gewinnen bedeutet, dass Haushaltssicherheit hinsichtlich vergangener Steuereinnahmen ein Stück weit aufgegeben wird, indem auf die Zukunftsfähigkeit der so unterstützten Unternehmen gesetzt wird.

Betriebswirtschaftlich kann ein vorläufiger Verlust 2020 bereits für eine vollständige Anpassung der Vorauszahlungen 2019 geschätzt werden; das wäre grundsätzlich auch im Rahmen eines vorläufigen Verfahrens eines zeitlich erweiterten Verlustrücktrags aus 2020 möglich. Allerdings wird dies eben nur eine Schätzung sein können, kein Nachweis. Auf die prüfenden Finanzämter würde man hier ggf. schwierige Abwägungen bei der Prüfung überwälzen.

Ohne vorläufiges Verfahren – über die Regelungen des BMF-Schreibens vom 24. April 2020 hinaus - käme es perspektivisch erst 2021 zu Liquiditätswirkungen aus einem zeitlich erweiterten Verlustrücktrag. Auch das bietet Unternehmen allerdings eine Perspektive für Investitionen und Wachstum. Eine betragsmäßige Erweiterung des Verlustrücktrags über die 1 Mio. €-Grenze hinaus käme schließlich vor allem größeren Unternehmen zugute.

² BT-Drucksache 19/19134.

II. Rücklage zum Aufbau von Naturkapitalien („Naturkapitalrücklage“)

1. Ziel: Unternehmen im Strukturwandel unterstützen

Der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung hat wiederholt auf die Notwendigkeit hingewiesen, mit den Corona-Hilfspaketen auch die Nachhaltigkeit der deutschen Wirtschaft zu stärken.³ Das bietet die – einmalige - Chance, gezielt gerade zukunftsorientierte Investitionen und eine nachhaltige Ausrichtung von Unternehmen zu fördern.

Die bisherigen Maßnahmen zur Stützung der Wirtschaft sind nicht an ökologische Kriterien geknüpft. Auch eine Erweiterung des Verlustrücktrags würde Unternehmen unabhängig davon, welche ökologischen Lasten sie planen zu internalisieren, mit Liquidität unterstützen. Um zielgenau auch eine Lenkungswirkung für nachhaltiges Wirtschaften zu erreichen, kann eine steuerfreie Rücklage als ergänzendes Instrument zu einer zeitlich wie betragsmäßig begrenzten Erweiterung des Verlustrücktrags vorgesehen werden. Eine solche Rücklage zum Aufbau von Naturkapitalien („Naturkapitalrücklage“) könnte für 2020 und 2021, aber auch bereits für 2019 – rückwirkend – geregelt werden.

Steuerfreie Rücklagen sind gewinnmindernde Passivposten bei der steuerlichen Gewinnermittlung und wirken auf die steuerliche Bemessungsgrundlage im Ergebnis wie Rückstellungen, setzen anders als diese aber keine ungewisse Außenverbindlichkeit gegenüber Dritten voraus. Der Wissenschaftliche Beirat beim BMF hat ebenfalls eine steuerfreie Rücklage vorgeschlagen - indes nicht sachlich begrenzt auf Maßnahmen mit dem Ziel des Aufbaus natürlicher Ressourcen.⁴

Gerade vor dem Hintergrund, dass der Aufwand für Maßnahmen zur plangemäßen ökologischen Internalisierung von Umweltlasten steuerbilanziell nur sehr eingeschränkt als Rückstellung gebildet werden kann, kann die Einführung einer steuerfreie Rücklage hier ausgleichend Anreize zur Stabilisierung ökologischer Wertschöpfung bieten.

³ Vgl. zuletzt den Gastbeitrag in der SZ vom 22.5.2020 („So kann sich die Wirtschaft erholen“).

⁴ Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen Stellungnahme 03/2020, S. 5 ff.

2. Exkurs: Erschwerete Passivierung von Umweltschutrzückstellungen

a. Rückstellung nur bei Kenntnis der Umweltbehörde

Umweltschutzverpflichtungen können auf sich aus privatem oder öffentlichem Recht ergeben. Im Kern lassen sich Rekultivierungs-, Entsorgungs-, Anpassungs- und Altlastensanierungsverpflichtungen unterscheiden.⁵

Der Bundesfinanzhof hat in gefestigter Rechtsprechung ein Sonderrecht⁶ für Rückstellungen aus öffentlich-rechtlichen Umweltschutzverpflichtungen etabliert. Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Umweltschutzverpflichtungen können danach im Ergebnis nur dann passiviert werden, wenn lediglich Ungewissheit hinsichtlich ihrer Höhe, nicht jedoch hinsichtlich ihres Bestehens besteht.⁷

Mehrere Indizien werden nach gefestigter Rechtsprechung für die Prüfung, ob mit einer ernsthaften Inanspruchnahme des Unternehmens zu rechnen ist, berücksichtigt. Dazu zählt, ob die in ihrer Handlung konkretisierte Verpflichtung zumindest in zeitlicher Nähe zum Bilanzstichtag zu erfüllen ist. Diese Voraussetzungen werden typischerweise bei Erlass einer behördlichen Verfügung vorliegen. Eine Verpflichtung, die sich allein aus gesetzlichen Bestimmungen ergibt, kann bei entsprechend konkretem Gesetzesbefehl ebenfalls zur Bildung einer Rückstellung führen. Zudem fordert der BFH für eine Passivierung, dass an ihre Verletzung Sanktionen geknüpft sind, so dass sich „der Steuerpflichtige der Erfüllung der Verpflichtung im Ergebnis nicht entziehen kann“.⁸

⁵ Vgl. Hennrichs, in Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, 2013, Rn. 81

⁶ Vgl. hierzu BFH vom 19.10.1993 - VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891.

⁷ Vgl. Schubert, in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 12. Aufl. 2020, § 249 HGB, Rn. 29.

⁸ Vgl. BFH vom 25.3.2004 - IV R 35/02, BStBl. II 2006, 644; vom 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686. Vgl. auch Tiedchen, NZG 2005, 801.

Für eine einseitige öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Verpflichtung zur Beseitigung von Umweltschäden darf eine Rückstellung schließlich auch erst dann gebildet werden, wenn die verpflichtungsbegründenden Tatsachen der zuständigen Fachbehörde oder dem privaten Gläubiger bekannt geworden sind oder dies zumindest kurz bevorsteht.⁹

Der BFH nimmt zur Prüfung der Inanspruchnahme-Wahrscheinlichkeit einseitig begründeter öffentlich-rechtlicher Verbindlichkeiten einen Vergleich mit vertraglich begründeten privatrechtlichen Verbindlichkeiten vor, bei denen der Gläubiger seine Rechte und Ansprüche kennt. Mit der Forderung nach einer – zumindest „unmittelbar bevorstehenden“ - Kenntnisnahme durch die für Umweltschutz jeweils zuständige Behörde sieht er daher kein Sonderrecht für öffentlich-rechtliche Verbindlichkeiten begründet.¹⁰

Das ist bemerkenswert. Es gibt zunächst keinen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, nach dem Inanspruchnahme-Wahrscheinlichkeiten aus Außenverpflichtungen annähernd gleich zu sein haben. Hinreichend ist vielmehr allein eine jeweils überwiegende Wahrscheinlichkeit, vom (noch unwissenden) Gläubiger in Anspruch genommen zu werden. Die Passivierungskriterien für Umweltschutzmaßnahmen spiegeln insoweit allerdings schlicht auch den vergangenen faktischen Umgang der Umweltschutzbehörden mit stillen Umweltlasten: Ohne besonderen Anlass – wie etwa einer Selbstanzeige – wird nach bilanziellen Kriterien nicht von einer Aufdeckung ausgegangen.

Die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme ist gegenwärtig wie künftig – in Zeiten von Green Deal, und politischen Zielen einer EU-Klimaneutralität bis 2050 – allerdings tatsächlich anders einzuschätzen als etwa auch in den 1980er und 1990er Jahren. Eins ist sicher: Dass eine Inanspruchnahme aus wesentlichen negativen Externalitäten unternehmerischer Tätigkeit unwahrscheinlich ist, wird immer unwahrscheinlicher.

Die Transparenz zu negativen Externalitäten – auch für die zuständigen Behörden - verbessert sich zunehmend. Das betrifft u.a. Melde- und Berichtspflichten zu umweltrelevanten Wirkun-

⁹ Bei dauerhafter Wertminderung ist außerdem vorrangig eine außerplanmäßige Abschreibung des betroffenen Vermögensgegenstands vorzunehmen. Vgl. Hennrichs, in Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, 2013, Rn. 85.

¹⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 19.10.1993 - VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891.

gen unternehmerischen Handelns. Im Immissionsschutzrecht sind zahlreiche Mitteilungspflichten inkl. Messpflichten geregelt (§ 27 BImSchG, 11. BImSchV). Seit 2007 gelten Berichtspflichten zu Schadstofffreisetzungen (Pollutant Release and Transfer Register, PRTR); Betreiber von bestimmten Betriebseinrichtungen, bei denen vorgegebene Kapazitätsschwellenwerte überschritten werden, müssen über die Menge der Freisetzung gelisteter Schadstoffe in Luft, Wasser und Boden, die Verbringung von Abfällen und bestimmten Schadstoffen in Abwasser außerhalb des Standortes jährlich bis zum 31. Mai des Folgejahres berichten.¹¹ Die Erzeuger, Besitzer, Sammler, Beförderer und Entsorger von gefährlichen Abfällen haben sowohl der zuständigen Behörde gegenüber als auch untereinander die ordnungsgemäße Entsorgung gefährlicher Abfälle nachzuweisen, § 50 KrWG. Digitalisierung und IOT tragen zunehmend dazu bei, Umweltwirkungen von Unternehmen transparent zu machen.

Dagegen mutet der BFH-Leitsatz zu einem Streitfall aus den 1980er Jahren – der aber die Passivierung von Umweltschutzzrückstellungen weiterhin prägt - aus heutiger Perspektive bereits geradezu irritierend an:

„Einen allgemeinen Erfahrungssatz des Inhalts, dass Umweltschäden in einem vorhersehbaren Zeitraum aufgedeckt werden, gibt es nicht“.¹²

Sind Umweltlasten schließlich erst einmal öffentlich bekannt, kann sich auch ganz unabhängig von einer überwiegend wahrscheinlichen Inanspruchnahme durch die zuständige Behörde ein faktischer Leistungzwang ergeben, der ebenfalls zu einer Rückstellung für Altlastensanierung berechtigt.¹³

Auch infolge der veröffentlichten Selbstbindung eines Unternehmens zum Aufbau von Naturkapitalien - bspw. durch circular economy, Abfall-Management, Grauwasseraufbereitung und Wassereinsparung - kann eine Rückstellung aus faktischer Leistungspflicht zu bilden sein.¹⁴ Die Anforderungen an den Nachweis einer faktischen Leistungspflicht können im Einzelfall

¹¹ Zu einem Überblick Meyer, in Hauschka/Moosmayer/Lösler, 3. Aufl. 2016, Corporate Compliance, § 30 Umweltschutz, Rn. 52-56.

¹² BFH vom 11.12.2001 - VIII R 34/99, BFH/NV 2002, 486.

¹³ Ebenso Eilers, DStR 1991, 101.

¹⁴ Vgl. dazu das Beispiel bei Hoffmann/Lüdenbach - NWB Kommentar Bilanzierung, § 249 HGB, Rn. 17.

allerdings sehr hoch sein, um objektiviert die „Unentziehbarkeit“ nachzuweisen. Es muss nachprüfbare Anhaltspunkte geben, dass das Unternehmen den Verpflichtungen tatsächlich nachkommen wird. Dazu können bspw. entsprechende Verhaltensweisen in der Vergangenheit, dokumentierte Beschlüsse der Geschäftsleitung und konkrete Ankündigungen gehören.¹⁵

b. Technische Anpassungspflichten mit Vergangenheitsbezug

Eine besondere Kategorie von Umweltschutzverpflichtungen betrifft technische Anpassungsverpflichtungen. Bei hinreichender Konkretisierung sind sie zwar rückstellungsfähig.¹⁶ Nach der Rechtsprechung des BFH erweist sich jedoch das Kriterium der wirtschaftlichen Verursachung als Hindernis für eine Passivierung.

So verneinte der BFH 2013 eine Rückstellung für Pflichten aus einer behördlichen Anweisung, nach der Altanlagen einen festgelegten Emissionswert ab einem bestimmten Zeitpunkt eingehalten mussten (hier: nach TA Luft).¹⁷ Der Streitfall betraf einen Produktionsbetrieb mit einer Feuerungsanlage. Zu dieser Anlage stellte das zuständige Amt per Verfügung fest, dass die maßgebenden Abgasparameter der TA Luft überschritten wurden und innerhalb einer rund fünfjährigen Anpassungsfrist einzuhalten waren. Der BFH entschied, dass die Verpflichtung zur Einhaltung dieses Emissionswerts an den Bilanzstichtagen der Streitjahre allerdings weder rechtlich entstanden noch wirtschaftlich verursacht war. Im Streitfall kam die Übergangszeitregelung der TA Luft 2002 zum Tragen, weswegen eine rechtliche Verpflichtung noch nicht abgeleitet werden konnte.¹⁸

Für die Frage der zur Passivierung nun entscheidenden „wirtschaftlichen Verursachung“ im Übergangszeitraum technischer Anpassungen ordnet der BFH die Verpflichtung aus der TA Luft nun allerdings als Verbindlichkeit ein, die lediglich darauf gerichtet ist, die Nutzung eines

¹⁵ Vgl. Ballwieser, in Münchener Kommentar zum HGB, 3. Auflage 2013, § 249 HGB, Rn. 11.

¹⁶ Das gilt, soweit die Anpassung (ausnahmsweise) nicht zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögensgegenstand führt. Vgl. Hennrichs, in Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, 2013, Rn. 84.

¹⁷ Vgl. BFH vom 6.2.2013 - I R 8/12, BStBl. II 2013, 686.

¹⁸ Vor Ablauf der Übergangsfrist für Altanlagen konnten Unternehmen nur auf Grundlage eines (einzelfallbezogenen) konkretisierenden behördlichen Handelns zur Einhaltung der Grenzwerte für staubförmige Emissionen verpflichtet werden.

Wirtschaftsguts nach dem Bilanzstichtags zu ermöglichen, und die damit noch nicht wirtschaftlich verursacht ist. Typisches Beispiel hierfür sind Rückstellungen für die Anpassung von Flugzeugen an den jeweiligen Stand der Technik.¹⁹

Allerdings unterscheiden sich Anpassungsverpflichtungen zur weiteren Nutzung eines Wirtschaftsguts wirtschaftlich von Anpassungsverpflichtungen zur Beseitigung von bereits mit dem laufenden Betrieb verursachten Umweltschäden infolge von Emissionen. Diese ergeben sich anders als Überholungsverpflichtungen bei Flugzeugen - nicht bloß aus vorherigem ordnungsgemäßem Gebrauch eines Wirtschaftsguts. Das Unternehmen hat vielmehr zuvor Emissionen getätigt, die mit einer – zunächst noch - entsprechend geringeren eigenen Kostensituation im Unternehmen verbunden sind, weil es diese Externalitäten gerade nicht internalisiert hat.²⁰

Die Schädigung von Lebensgrundlagen – etwa durch Emissionen - äußert sich z.B. im Anstieg klimaökologischer Krisenszenarien durch Extremwetterereignisse und dem polaren Kollaps, aber auch im Verlust von Böden und Wäldern und der Schwächung von Nahrungsketten. Der ökologische Fußabdruck eines Unternehmens beschreibt daher den Abbau biologischer Syntropie und die Schädigung der Ökosysteme in ihrer Fähigkeit, diese Ordnungsenergie wieder aufzubauen. Jeglicher Wertschöpfungsprozess unserer technischen Produktion impliziert physikalisch auch einen Wertzerstörungsprozess.²¹

Dass rechtlich verpflichtende Verfahren zur Minderung dieses Wertzerstörungsprozesses wirtschaftlich nicht bisherigen zugehörigen Wertschöpfungsprozessen zugeordnet werden können, entspricht nicht dem Erkenntnisstand der Wissenschaft. Anpassungsverpflichtungen, die sich aus bisherigen Umweltlasten ergeben, haben insoweit fraglos einen wirtschaftlichen Vergangenheitsbezug zur Unternehmenstätigkeit und entsprechend niedrigeren Kosten, sie sind bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht. Ein „ordentlicher Kaufmann“ würde diese Lasten in seiner Vermögenslage berücksichtigen, und er würde den entsprechenden Betrag auch nicht ausschütten.

¹⁹ Vgl. BFH vom 17.10.2013 - IV R 7/11 und hierzu Prinz, DB 2014, 80.

²⁰ Dass bei Nichteinhaltung der Emissionsgrenzwerte der Betrieb in Zukunft nicht möglich gewesen wäre, schmälerst nicht diesen wirtschaftlichen Vergangenheitsbezug.

²¹ J. D. Dahm, Sustainability Zeroline, 2019, S. 65 ff. unter Zitierung von Dürr, Warum es ums Ganze geht. Neues Denken für eine Welt im Umbruch, 2011.

Die Schwierigkeit liegt für die Praxis allerdings darin, dass eine Passivierung nach derzeitigem Stand nur contra BFH-Rechtsprechung möglich wäre.

c. Schlussfolgerungen

Sowohl die „Geringschätzung“ der Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme eines Lastenverursachers durch die zuständigen Umweltbehörden als auch die Auslegung des Passivierungskriteriums der „wirtschaftlichen Verursachung“ rechtlich noch nicht entstandener Anpassungsverpflichtungen an technischen Anlagen hinkt heutigen Erkenntnissen - und auch Wertvorstellungen - hinterher.

Eine Erweiterung der Möglichkeiten, steuerbilanziell Rückstellungen zu Umweltschutzmaßnahmen zu passivieren, würde über Lenkungswirkungen dem Schutz der „natürlichen Lebensgrundlagen“ dienen, zu dem Art. 20a GG Staat wie Rechtsprechung (mit-)verantwortet. Investitionen in innovative Verfahren einer regenerativen Ökonomie würden steuerlich nicht länger gebremst. Politisch liegt hier – in der steuerlichen Begleitung transformativ nachhaltiger Unternehmensprozesse – enormes Zukunftspotenzial.

Um steuerbilanziell die Passivierung von Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen zu erleichtern, müssten allerdings

- zwecks Rechtsicherheit Regelungen zur Rückstellungsbildung für faktische Leistungspflichten zum Aufbau von Naturkapital aufgestellt werden, d.h. Kriterien bestimmt werden, bei denen hier von einer „faktischen Unentziehbarkeit“ ausgegangen werden kann; anders als beim Instrument der steuerfreien Rücklage (§ 6b Abs. 2b EStG) gäbe es hier auch keine Möglichkeit einer nachträglichen Verzinsung des Liquiditätsvorteils, falls das Unternehmen nicht investiert wie geplant.
- Der Zeitpunkt der Rückstellungsbildung für technische Anpassungsmaßnahmen müsste explizit – contra BFH-Rechtsprechung - geregelt werden und es müsste
- hier eine Ausnahme für die Bildung von Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts geregelt werden (§ 5 Abs. 4b EStG),

Einfacher und direkter ist die Regelung einer steuerfreien Rücklage für den Aufbau von Naturkapital, die gebildet werden könnte, soweit keine Rückstellung für die entsprechenden Maßnahmen passiviert werden konnte. Sie kann auch – wie die § 6b-Rücklage – mit einer „Zins-Sanktion“ verknüpft werden, falls das Unternehmen die Maßnahmen ökologischer Internalisierung tatsächlich nicht durchführt.

3. Ausgestaltung der Naturkapitalrücklage

Steuerpflichtige können für in den folgenden drei Wirtschaftsjahren durchgeführte Maßnahmen,

- die darauf abzielen, eine ökologische Internalisierung von Umweltlasten zu erreichen, und
- die eine ökologische Internalisierung von Umweltlasten nachweislich erreichen,

eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden.

Üblicherweise ist der Prozess einer Internalisierung mit einem Paket sowohl von Dienstleistungen – externen Ingenieuren, Technikern, Beratern – als auch Investitionen in Wirtschaftsgütern verbunden.

Eine Internalisierung von Umweltlasten kann durch Strategien einer Vermeidung künftiger Umweltlasten oder durch effizienzsteigernde Maßnahmen im Produktionsprozess erfolgen.

Beispiele sind die Vermeidung von CO₂-Emissionen durch Einsatz erneuerbarer Energien, Verbesserungen der Flächennutzung und technische Anpassungen an Anlagen, bspw. um Energieverbräuche bei gleichem Output zu senken. Eine Internalisierung durch Änderung der Flächennutzung im Agrarsektor erfolgt bspw. durch an den Boden angepasste Maschinen (leichte Traktoren) und durch den Aufbau von Biodiversität.

Strategien und Prozesse des Abfallmanagements gehören hierzu. Durch Grauwassermanagement werden Lasten, die mit Wasserverbrauch im Produktionsprozess verbunden sind, internalisiert. Die Anwendung hochwertiger Wiederverwertungs- und Recyclingverfahren (circular economy) internalisiert durch stoffliche Wiederverwertung - bspw. von Polymeren – Rohstoffverbrauch und ökologische Lasten im unternehmerischen Wertschöpfungsprozess. Abfallmanagement umfasst auch die Verantwortung für ökologische Lasten hergestellter Produkte.

Auch durch Anpassung der unternehmerischen Logistikketten inklusive vorgelagerter Zulieferketten können Umweltlasten internalisiert werden. Das umfasst auch Strategien kürzerer Zulieferwege und der Planung möglichst ressourcenschonender Transportwege – und die hierzu erforderliche externe Beratung als Maßnahme, mit denen eine entsprechende Internalisierung erreicht werden soll. Im Zuge der Corona-Krise sind Zulieferketten ohnehin im besonderen Fokus der Unternehmen, die hier schon aus Gründen der Lieferkettensicherheit justieren werden.

Das Vorziehen von steuerlichen Aufwendungen durch eine steuerfreie Rücklage bietet hier – betroffen wären sowohl „eingekaufte“ Beratungsleistungen als auch Investitionen zur Umsetzung nachhaltiger Zulieferketten - eine besondere Chance zur Unterstützung des wirtschaftlichen Strukturwandels.

Maßnahmen, mit denen nachweislich eine ökologische Internalisierung von Umweltlasten erreicht werden, umfassen mithin Investitionen in Dienstleistungen wie Wirtschaftsgüter, durch die entweder im eigenen unternehmerischen Wertschöpfungsprozess oder aber durch Anpassung der Lieferketten wie auch des ökologischen Fußabdrucks der produzierten Güter (etwa: ökologische Laufzeitkosten/Energieeffizienz) ökologische Lasten internalisiert werden.

Entscheidet sich ein Unternehmen, Maßnahmen zum Aufbau natürlicher Ressourcen bzw. Internalisierung ökologischer Lasten umzusetzen, ist hiermit regelmäßig – unter Unterstützung durch externe Sachverständige/Berater - verbunden:

- Eine Aufnahme/Inventur der jeweiligen Externalisierungsquellen
- Eine Messung der negativen Externalitäten
- Eine Evaluierung, welche Verfahren und Maßnahmen zu einer Internalisierung in Frage kommen.
- Eine Prüfung der Effektivität der durchgeführten Maßnahmen (Minderung negativer Externalitäten).

Die veranschlagten Kosten der entsprechenden Verfahren und Maßnahmen können die Bemessungsgrundlage der steuerfreien Rücklage bilden und verschaffen damit Unternehmen Liquidität, die plangemäß einen Prozess der Internalisierung von Umweltlasten angehen. Eine Messung der Effektivität der erreichten Maßnahmen – die ebenso wie die tatsächlichen Kosten der Maßnahmen nach ihrer Durchführung nachzuweisen wäre – sichert auch die Effektivität der steuerfreien Rücklage.

Technisch bieten § 6b EStG wie auch § 7g EStG Vorlagen zur Ausgestaltung der Naturkapitalrücklage. In der Handelsbilanz könnte die Maßnahme flankiert werden durch eine Ausschüttungssperre in Höhe der Rücklage.

Die steuerfreie Rücklage könnte nicht nur für 2020 und 2021, sondern rückwirkend bereits für 2019 geregelt werden, was hier den entsprechenden steuerlichen Gewinn mindern bzw. Verlust erhöhen würde.

Die Rücklage ist freiwillig und soll ergänzendes Instrument zu einem erweiterten Verlustabzug darstellen, das Unternehmen unmittelbar Liquidität verschaffen kann – allerdings insoweit konditioniert ist hinsichtlich Maßnahmen ökologischer Internalisierung.

Sie soll Unternehmen im ökologischen Transformationsprozess unterstützen. Vom Ergebnis her würde ein zinsloser Kredit in Höher der Investitionskosten eines Internalisierungsprozesses gewährt werden, indem der entsprechende Aufwand steuerlich vorgezogen würde. Soweit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern betroffen sind, würde technisch Abschreibungspotenzial vorverlagert werden. Insoweit könnte der Teil der Internalisierungsmaßnahme, der auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens entfällt, nicht zu 100 %, sondern nur anteilig, etwa zu 40% Bemessungsgrundlage der Rücklage werden (vgl. § 7g EStG).