

Entwurf

Begründung

Zu § 1 Abs. 1:

Die mit dem COVID-19-StMG eingeführte Regelung des § 12a KStG 1988 sieht eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Fremdfinanzierungszinsen für Körperschaften in Abhängigkeit von deren steuerlichem EBITDA vor, wodurch die in Art. 4 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (sog. Anti Tax Avoidance Directive, ATAD) vorgesehene Zinsschranke umgesetzt wurde. § 12a KStG 1988 sieht einige Ausnahmen von der Zinsschranke vor, wie jene des § 12a Abs. 9 erster Satz KStG 1988: Danach sind Zinsaufwendungen zur Finanzierung langfristiger öffentlicher Infrastrukturprojekte innerhalb der Europäischen Union von allgemeinem öffentlichen Interesse von der Zinsschranke ausgenommen, dh., sie sind bei der Ermittlung des Zinsüberhangs gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 nicht zu berücksichtigen. Korrespondierend dazu bleiben die mit derartigen Infrastrukturprojekten im Zusammenhang stehenden Einkünfte gemäß § 12a Abs. 9 letzter Satz KStG 1988 bei der Ermittlung des steuerlichen EBITDA im Sinne des § 12a Abs. 4 KStG 1988 ebenfalls außer Ansatz. Folglich sind Infrastrukturprojekte, die die Voraussetzungen des § 12a Abs. 9 KStG 1988 erfüllen, für Zwecke der Zinsschranke vollständig – dh. sowohl ausgaben- wie einnahmenseitig – auszublenden. Ausgenommen von § 12a Abs. 9 erster Satz KStG 1988 sind jedoch Atomkraftwerke und klimaschädliche Infrastrukturprojekte (§ 12a Abs. 9 zweiter Satz KStG 1988), wobei der Bundesminister für Finanzen ermächtigt ist, im Einvernehmen mit der Bundesministerin für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie (BMK) die Voraussetzungen näher im Wege einer Verordnung festzulegen; dies soll nunmehr mit der vorliegenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen über Nicht-Klimaschädliche Infrastrukturprojekte für Zwecke der Zinsschranke (Nicht-Klimaschädliche Infrastrukturprojekte-VO) erfolgen.

Zu § 1 Abs. 2:

Abs. 2 soll regeln, unter welchen Voraussetzungen ein den allgemeinen Anforderungen des § 12a Abs. 9 KStG 1988 entsprechendes Infrastrukturprojekt nicht klimaschädlich und damit für Zwecke der Zinsschranke bei Ermittlung des Zinsüberhangs bzw. des steuerlichen EBITDA nicht zu berücksichtigen ist. Dabei soll im Sinne eines einheitlichen Verständnisses von „Nicht-Klimaschädlichkeit“ an ein den betroffenen Unternehmen bereits aus der nichtfinanziellen Berichterstattung (sog. Nachhaltigkeitsberichterstattung) bekanntes und innerhalb der EU einheitliches Regelwerk – die EU-Taxonomie-Verordnung bzw. die Delegierte Verordnung 2021/2139 und deren Anhang II – angeknüpft werden.

Anhang II legt fest, unter welchen Voraussetzungen erhebliche Beeinträchtigungen im Hinblick auf den Klimaschutz vermieden werden. Ein Infrastrukturprojekt soll vor diesem Hintergrund nicht klimaschädlich sein, wenn das Infrastrukturprojekt nicht für den Transport oder die Lagerung fossiler Brennstoffe bestimmt ist (Z 1) und das Infrastrukturprojekt einer Klimaanpassungsprüfung nach den geeigneten Verfahren zur Sicherung der Klimaverträglichkeit unterzogen wird (Z 2). Zur Klimaanpassungsprüfung nach Z 2 sollen die Berücksichtigung der CO₂-Bilanz (Carbon Footprinting) sowie eindeutig definierter Schattenkosten der CO₂-Emissionen gehören. Dieses Carbon Footprinting soll sich auf die Scope-1-, Scope-2- und Scope-3-Emissionen erstrecken und den Nachweis erbringen, dass sich durch das Infrastrukturprojekt im Sinne des § 12a Abs. 9 KStG 1988 die relativen Treibhausgasemissionen – berechnet auf der Grundlage konservativer Annahmen, Werte und Verfahren – nicht erhöhen. Diese Vorgabe entspricht jener, welche in der Delegierten Verordnung (EU) 2021/2139

zur Ergänzung der Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates festgelegt wird.

Während für „klassische“ Infrastrukturprojekte (zB Infrastruktur für den Straßenverkehr und den öffentlichen Verkehr) im Anhang II der Delegierte Verordnung keine über Z 1 und Z 2 hinausgehende Voraussetzungen enthalten sind, sieht dieser für bestimmte Infrastrukturprojekte jedoch spezifische Voraussetzungen vor, die diesfalls (zusätzlich) erfüllt sein müssen (zB für die Übertragung und Verteilung von Elektrizität sowie für Gebäude), damit das Infrastrukturprojekt als nicht klimaschädlich einzustufen ist.

Führen die Errichtung oder der Betrieb bzw. die Nutzung eines Infrastrukturprojektes nach Maßgabe dieser Kriterien nicht zur Feststellung einer Klimaschädlichkeit im oben beschriebenen Sinne, soll es für Zwecke des § 12a Abs. 9 KStG 1988 als nicht klimaschädlich angesehen werden.

Zu § 1 Abs. 3:

Will der Steuerpflichtige die begünstigende Ausnahmeregelung für Infrastrukturprojekte in Anspruch nehmen und lässt er daher bei der Ermittlung des Zinsüberhangs aufgrund von § 12a Abs. 9 KStG 1988 erstmals Zinsaufwendungen außer Ansatz, soll er unter Zugrundelegung eines Gutachtens gegenüber der Abgabenbehörde glaubhaft machen müssen, dass es sich dabei um kein klimaschädliches Infrastrukturprojekt nach Maßgabe von § 1 Abs. 2 handelt. Das Gutachten hat der Steuerpflichtige der Körperschaftsteuererklärung anzuschließen. Die Anforderungen, die an das Gutachten gestellt werden, sollen in Abs. 4 näher dargelegt werden.

Zu § 1 Abs. 4:

Aus fachlicher Sicht hat das Gutachten dem relevanten Stand der Technik und der sonst in Betracht kommenden Wissenschaften zu entsprechen. Dabei muss die Beurteilung, dass das Infrastrukturprojekt nicht klimaschädlich ist, im Rahmen des Gutachtens verständlich dokumentiert und zusammengefasst werden, um dem Finanzamt eine übersichtliche Grundlage für die Beurteilung bereitzustellen. Das Gutachten soll durch eine Person oder Organisation erstellt werden, die aufgrund ihrer fachlichen Qualifikation in der Lage ist, im Rahmen des Gutachtens zu bestätigen, dass das Infrastrukturprojekt nicht klimaschädlich ist. Abs. 4 soll vor diesem Hintergrund die dafür in Frage kommenden Personen (z. B. Ziviltechniker oder anerkannte Wissenschaftler wie Universitätsprofessoren) oder Organisationen (z. B. Ingenieurbüros) nennen. Die Erbringung des Gutachtens sollte dabei in der Regel zu keinem wesentlichen Zusatzaufwand für den Steuerpflichtigen führen, zumal die Realisierung eines Infrastrukturprojektes in der Regel ohnedies laufend von solchen Organisationen (insbesondere Ingenieurbüros) betreut werden. Darüber hinaus können sich aus der Erstellung des Gutachtens für den Steuerpflichtigen Synergieeffekte vor dem Hintergrund der für Zwecke der Unternehmensberichterstattung zu erstattenden Nachhaltigkeitsberichterstattung ergeben.

Zu § 2:

Diese Verordnung soll – ebenso wie § 12a KStG 1988 (vgl. § 26c Z 80 KStG 1988) – erstmals bereits für nach dem 31.12.2020 beginnende Wirtschaftsjahre anzuwenden sein. Hat ein Steuerpflichtiger bereits in einem vorangegangenen Wirtschaftsjahr Zinsaufwendungen bei der Ermittlung des Zinsüberhangs aufgrund von § 12a Abs. 9 KStG 1988 außer Ansatz gelassen, soll der Steuerpflichtige dem zuständigen Finanzamt ein Sachverständigengutachten bis 31.12.2023 übermitteln müssen.