



**Eine monatliche Publikation mit
aktuellen Mitteilungen
zur Gemeinnützigkeit, zum Handels- und
Steuerrecht unter Berücksichtigung der Rechtsprechung u.a.m.**

für Beirat, Vorstand, Geschäftsführer, Verwaltungsdirektoren und -leiter,
für die Finanzbuchhaltung

Ich berate Sie,

- welche Vorschriften für die Rechnungslegung aktuell zu beachten sind,
- welche buchhalterischen Besonderheiten für NPO's (Non Profit Organisationen) gelten,
- wie Controlling und Risikomanagement in Ihrer betrieblichen Praxis zu realisieren sind,
- wie Steuerbegünstigungen in der Sozialwirtschaft und im Gesundheitswesen sicher und optimal zu nutzen sind,
- ob ein Wechsel der Rechtsform sinnvoll ist,
- welche Konfliktpotenziale die wirtschaftliche Betätigung auslöst,
- wann Sie in der persönlichen Haftung stehen,
- was zur Erstellung der Eröffnungsbilanz und der laufenden Buchhaltung auf dem Gebiet des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) zu beachten ist,
- **zum Inhalt und Aufbau einer Qualitätsmanagement-Dokumentation – Schwerpunkt Betriebswirtschaft und internes Kontrollsystem**

Ich berate und prüfe

- gemeinnützige Körperschaften
- gesetzliche Krankenkassen
- steuerpflichtige Unternehmen und
- zertifiziere Software nach IDW PS 880 PS

Überregionale Dienstleistungen

DR. HANS-JOACHIM KLEMM

Klausenerstraße 44
39112 Magdeburg

Telefon: 03 91/636 77 - 0
Telefax: 03 91/636 77 - 29
www.wp-dr-klemm.de
kanzlei@wp-dr-klemm.de

Privat:
Essen
Magdeburg
Berlin

EYK audit GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Geschäftsführender Gesellschafter
Dr. Hans-Joachim Klemm
www.eykaudit.de

AKTUELL

- 78 -

<u>Textziffer</u>	<u>Inhalt</u>	<u>Seite:</u>
	Aufgelesen: Mässiges Risikomanagement	79
68	Vorlage und Feststellung des Jahresabschlusses	79
69	Einnahmeerzielungsabsicht und Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts	79
70	Umsetzung auf Unternehmen der öffentlichen Hand	80
71	Stellungnahme zur Rechnungslegung: ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100)	80
72	Rechnungslegung von Stiftungen	80
73	Elektronische Übermittlung von Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (§§ 5b EStG, 31 KStG) – sogenannte E-Bilanz	81
74	Die Pool-Abschreibung bei geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 6 Absatz 2a EStG-E)	81
75	Die Wesentlichkeitsanalyse nach ESRS und der Nachhaltigkeitsbericht	81

Anlagen 14 - 16



Dr. Klemm berichtet in dem Journal 12/2024 über:

AKTUELL

- 79 -



Wir wünschen den verehrten Leserinnen und Lesern
sowie unseren Mandanten
ein gesegnetes Weihnachtsfest und danken
für das Vertrauen in unsere Arbeit.

Andreas Dohnke, Olaf Förster, Uwe Graßhoff,
Dr. Hans-Joachim Klemm, Gerald Marbach, Enrico Müller,
Andrea Neumann, Markus Potthoff, Franziska Wenzel,
Fabio Wieland.



Aufgelesen: Mässiges Risikomanagement

„Letztlich sei die ... (*Name des Unternehmens*) sehr stark über den Ebit (Gewinn vor Zinsen und Steuern) geführt worden und nicht über das Cash, also die liquiden Mittel, bei gleichzeitiger Vernachlässigung des Risikomanagements, heißt es ...“ (NZZ vom 15.10.2024 Seite 15).

68 Vorlage und Feststellung des Jahresabschlusses

Gesellschafterbeschlüsse über die Feststellung des Jahresabschlusses und die Gewinnverwendung einer GmbH müssen spätestens bis zum Ablauf der ersten acht Monate (elf bei der kleinen GmbH vgl. § 267 Absatz 1 HGB) gefasst werden. Diese Frist kann durch den Gesellschaftsvertrag nicht verlängert werden (vgl. § 42a Absatz 2 GmbHG).

Wird der Lagebericht um einen Nachhaltigkeitsbericht für große Kapitalgesellschaften rechtskräftig erweitert (vgl. §§ 289 Absatz 3, 289b Absatz 1 HGB-E, H.-J. Klemm, Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 24. Juli 2024, in: Sonder-Journal 26/2024 vom 1. September 2024), trifft diese Verpflichtung Unternehmen, deren Gesellschaftsvertrag – unabhängig von der Größe – die Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts nach den Vorschriften für große Kapitalgesellschaften regelt. Diese Perspektive ist rechtzeitig zu beachten. Das weitere Verfahren zum Gesetzesentwurf im Bundestag und Bundesrat bleibt abzuwarten. Über die Entwicklungen werde ich informieren.

oOo

Zur Nachhaltigkeitsberichterstattung siehe ESRS-Vollständigkeits-Check als webbasierte Anwendung zur Ermittlung der zu berichtenden Angabepflichten und Sustainability Reporting zur Nachhaltigkeitsberichterstattung unter Beachtung der regulatorischen Vorgaben.

69 Einnahmeerzielungsabsicht und Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts

BFH-Urteil vom 18.04.2024, in: BStBl II 17/2024 Seite 693

Betrieb gewerblicher Art (BgA) gemäß § 4 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) – Einnahmeerzielungsabsicht.

1. An der auch bei sogenannten Kurbetrieben zur Annahme eines BgA erforderlichen Einnahmeerzielungsabsicht im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG kann es bei Einrichtungen, die --wie beispielsweise einem Park-- der Öffentlichkeit zugänglich sind, ohne dass der Zugang mit dem Zweck der Erhebung eines Nutzungsentgelts kontrolliert wird, fehlen.

AKTUELL

- 80 -

2. Die Übergangsregelung des § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 setzt das Vorliegen eines BgA im Sinne von § 4 KStG voraus.

Ich habe dieses BFH-Urteil als Anlage 14 zu diesem Journal 12/2024 dokumentiert.

70 Umsetzung der CSRD auf Unternehmen der öffentlichen Hand

Auslegungsfragen bzw. –unsicherheiten der Umsetzung der Corporate Sustainability Directive (CSRD) bestehen vor allem zum Anwendungsbereich und zum Umfang der anzuwendenden Vorschriften zur Nachhaltigkeitsberichterstattung. Angesichts der bestehenden Rechtsunsicherheit hat das IDW mit Schreiben 04.09.2024 IDW über Auswirkungen der CSRD-Umsetzung auf Unternehmen der öffentlichen Hand (in: IDW Life 10/2024 Seite 805) bestehende Zweifelsfragen aufgegriffen, das ich als Anlage 15 zu diesem Journal 12/2024 dokumentiert habe.

71 Stellungnahme zur Rechnungslegung: ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100)

Gegenstand dieser IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung sind abgegrenzte Einzelfragen der Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Würdigung (in: IDWLife 10.2024 Seite 894 ff.) unter anderem mit diesen Inhalten: Verhältnis des DUE-Diligence-Prozesses zur Wesentlichkeitsanalyse und Berichterstattung nach ERSR, Abgrenzung der betroffenen Interessenträger nach ESRS, typisierte Darstellung der Wertschöpfungskette.

oOo

Nachhaltigkeit ist für Unternehmen im Vergleich zum Vorjahr ein immer relevanteres Thema. Als Treiber werden vor allem junge Beschäftigte gesehen, die Wert auf Nachhaltigkeit, auf Umwelt- und Klimaschutz legen.

72 Rechnungslegung von Stiftungen

Mit dem Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrecht vom 16.07.2021 wurde das Stiftungsprivatrecht mit Wirkung zum 01.07.2023 umfassend reformiert, Struktur und Vermögensverwaltung der Stiftung bundeseinheitlich gesetzlich geregelt. Die Rechnungslegung von Stiftungen ist jedoch weder durch Bundes- noch durch Landesrecht hinreichend geregelt, sondern ergibt sich auch nach dem neuen Verweis in § 84a Absatz 1 Satz 1 BGB aus den Vorschriften des Auftragsrechts §§ 666, 259 BGB, wie die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS FAB 5, in: ([IDWLife 10/2024 Seite 880 ff.]) mit folgender Inhaltsübersicht feststellt:

1. Vorbemerkung
2. Grundlagen
3. Rechnungslegung
 - 3.1 Grundlagen der Rechnungslegung (Vorschriften zur Rechnungslegung, Handelsrecht, Steuerrecht)
 - 3.2 Jahresabschluss und Lagebericht (Ansatz, Bewertung, Gliederung, Eigenkapitalausweis und Kapitalerhaltung, Ergebnisverwendung, Bilanzierung satzungsgemäßer Leistungszusagen, unselbständige Stiftungen)
 - 3.3 Einnahme/Ausgaben-Rechnung und Vermögensübersicht
 - 3.4 Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks
4. Offenlegung und Einreichung.

AKTUELL

- 81 -

Das Eigenkapital der Stiftung gliedert IDW RS FAB 5 (ebenda Seite 888) wie folgt:

- I. Grundstockkapital
 1. Errichtungskapital
 2. Zustiftungskapital
 3. Zuführungskapital
- II. Verbrauchskapital
- III. Kapitalrücklage
- IV. Ergebnisrücklagen
- V. Umschichtungsergebnisse
- VI. Ergebnisvortrag.

73 Elektronische Übermittlung von Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (§§ 5b EStG, 31 KStG) – sogenannte E-Bilanz

Eine Übermittlungspflicht nach § 5b EStG besteht für die partiell steuerpflichtige Körperschaft nur für den Bereich der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, sofern für diese der steuerliche Gewinn aufgrund gesetzlicher Verpflichtung oder aufgrund freiwilliger Basis durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird (vgl. § 8 Absatz 1 KStG in Verbindung mit §§ 4, 5 EStG). Voraussetzung ist die steuerrechtliche Bedeutung für die Besteuerung: zum Beispiel bei Einnahmen im partiell steuerpflichtigen Bereich von mehr als 45.000 € (vgl. § 64 Absatz 3 AO).

Eine „unbillige Härte“ im Sinne des § 5b Absatz 2 EStG als Grund für den Verzicht einer elektronischen Übermittlung liegt nicht vor, wenn die Einkünfte des bilanzierenden Steuerpflichtigen im Wirtschaftsjahr gering oder negativ sind (vgl. BFH-Entscheidung vom 21.4.2021, in: BStBl. II 2022 Seite 52). Die Finanzbehörde kann auf die Datenfernübertragung verzichten, wenn sie für den Steuerpflichtigen auf Antrag zum Beispiel infolge nicht unerheblichen finanziellen Aufwands wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist (vgl. § 150 Absatz 8 AO, 150 Absatz 8 Satz 2 Hs.1 AO).

74 Die Pool-Abschreibung bei geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 6 Absatz 2a EStG-E)

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für selbständig abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens müssen mehr als 800 € und dürfen nicht mehr als 5.000 € betragen. Der Auflösungszeitraum soll 3 Jahre betragen. Die erstmalige Anwendung: für Anschaffungen oder Herstellungen nach dem 31.12.2024 (vgl. § 52 Absatz 12 Satz 11 und 12 EStG-E).

75 Die Wesentlichkeitsanalyse nach ESRS und der Nachhaltigkeitsbericht

Übersicht mit dem folgenden Vorgehen und den rahmensetzenden Festlegungen als Beispiel:

A) Grundlegung

- I. Grundsatz der Ökonomität und Technizität
- II. Bestimmung des Ziels: Grundsatz „smart“
- III. Beobachtungszeitraum: Beginn und Ende (von ... bis)
- IV. Beurteilungsgegenstand: zum Beispiel Verwaltungsgebäude einschließlich Personal nach dem Prinzip des Messbaren
- V. Die Wesentlichkeitskriterien

AKTUELL

- 82 -

B) Vorgehen

- I. Inventarisierung zum Beginn des Beobachtungszeitraums
 - a) Gegenstand (Bestimmung des zu beurteilenden Inventars)
 - b) CO₂-Ausstoß
- II. Analyse: der Fragenkatalog
- III. Maßnahmen zur Verbesserung des CO₂-Ausstoßes innerhalb des Beobachtungszeitraums
- IV. Regularische Vorgaben: Umsetzung der Maßnahmen
- V. Effizienzkontrollen.

C) Ergebnis (Berichterstattung)

Formulierung des veränderten CO₂-Ausstoßes innerhalb des Beobachtungszeitraums

D) Ausblick

Weiteres Vorgehen und Erweiterung des Bewertungsgegenstands/-spektrums.

Ich prüfe Nachhaltigkeitsberichte oder berate Sie gern bei der Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts. Zu weiteren Einzelheiten vgl. Anlage 16 zu diesem Journal 12/2024: Die Wesentlichkeitsanalyse.

76 Einführung der E-Rechnung für Unternehmer ab 01.01.2025

Die grundsätzliche Verpflichtung zur elektronischen Rechnungstellung für B2B-Umsätze gilt ab dem 1. Januar 2025. Der Gesetzgeber hat jedoch angesichts des zu erwarteten hohen Umsetzungsaufwands für Unternehmen Übergangsregelungen für die Jahre 2025 bis 2027 vorgesehen:

Empfang/Versand	Ab 01.01.2025	Ab 01.01.2027	Ab 01.01.2028
Empfangsmöglichkeit von E-Rechnungen	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Versand von E-Rechnungen	Wahlrecht	Bei Vorjahressumsatz des Rechnungsstellers von mehr als 800.000 € Pflicht, Übermittlung per EDI-Verfahren möglich	Pflicht
Versand von Papierrechnungen	Weiterhin erlaubt	Weiterhin erlaubt	Nicht mehr erlaubt
Versand von sonstigen Rechnungen (z.B. PDF)	Mit Zustimmung des Rechnungsempfängers weiterhin erlaubt	Bei Vorjahresumsatz des Rechnungsstellers von 800.000 € weniger als und mit Zustimmung des Rechnungsempfängers weiterhin erlaubt	Nicht mehr erlaubt
Versand per EDI-Verfahren nach Empfehlung 94/820/EG	Mit Zustimmung des Rechnungsempfängers weiterhin erlaubt	Bei Vorjahresumsatz des Rechnungsstellers von mehr als 800.000 € und Zustimmung des Rechnungsempfängers weiterhin erlaubt	Nicht mehr erlaubt; EDI-Systeme müssen an gesetzliche Bestimmungen angepasst werden

AKTUELL

- 83 -

Welche Vorteile bietet die E-Rechnung?

- **Effiziente Arbeitsabläufe:** Durch den Einsatz digitaler Rechnungsbelege profitieren Sie von medienbruchfreien Prozessen. Vom Empfang, der Prüfung und Freigabe der E-Rechnung bis zur Verarbeitung in der Finanzbuchführung ist alles zentral steuerbar.
- **Zeitersparnis:** Fehleranfällige manuelle Dateneingaben entfallen. Das verbessert nicht nur die Qualität Ihrer Buchführung. Sie können die gewonnene Zeit auch für wertschöpfende Tätigkeiten nutzen.
- **Kostensparnis:** Mit E-Rechnungsprozessen können Sie effektiv sparen. Denn Kosten für Papier und Kuverts, Druck- und Portokosten oder Ordner und Aktenschränke entfallen.
- **Transparenzgewinn:** Eingangs- und Ausgangsrechnungen liegen digital vor. Bei Fragen können Mitarbeitende schnell zugreifen und sind direkt auskunftsfähig.

Wie können E-Rechnungen empfangen werden?

Es gibt eine Vielzahl an kommerziellen Anbietern, welche verschiedene Softwarelösungen hierfür anbieten.

DATEV eG bietet mit der Plattform **Unternehmen Online** entsprechende Möglichkeiten zum Empfang von E-Rechnungen an.

Das Bundesministerium der Finanzen arbeitet derzeit an einem kostenlosen Angebot zur Erstellung und Visualisierung von E-Rechnungen. Diese Lösung wird voraussichtlich nur für kleine Unternehmen mit einer geringen Anzahl an Rechnungen praktikabel sein.

Wer ist zum Empfang und zur Ausstellung von E-Rechnungen verpflichtet?

Verpflichtet sind alle Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, die Geschäfte mit anderen Unternehmern ausüben (B2B – Business to Business).

Hierzu gehören auch **Vermieter, Kleinunternehmer** und **Unternehmer, die steuerfreie Umsätze** ausführen (z.B. Ärzte). Auch Betreiber von Photovoltaikanlagen sind hiervon betroffen.

Für umsatzsteuerfreie Vermietung und andere umsatzsteuerfreie Unternehmer (insbesondere Ärzte) gibt es bei der Ausstellungspflicht von Rechnungen Ausnahmen, nach derzeitigem Rechtsstand jedoch **nicht** für den Empfang von E-Rechnungen.

AKTUELL

- 84 -

Anlage 14

Urteil vom 18. April 2024, V R 50/20

Betrieb gewerblicher Art (BgA) gemäß § 4 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) - Einnahmeerzielungsabsicht

Anlage 15

Auswirkungen der CSRD-Umsetzung

Anlage 16

Die Wesentlichkeitsanalyse

PS. Diese Informationen ist ein kostenloser Service und gibt im Allgemeinen Rechtsprechung und Finanzverwaltungsanweisungen nur auszugsweise wieder. Es wird deshalb gebeten, die Beiträge bei Anwendung im Einzelfall mit den ungekürzten Veröffentlichungen zu vergleichen, um Informationsfehler, für die eine Haftung nicht übernommen wird, zu vermeiden. Zentrales Anliegen ist, Sie mit aktuellen Informationen aus dem Bereich des Steuer- und Handelsrechts zur Gemeinnützigkeit zu versorgen. Dieses Journal enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Es wird weder Garantie oder Gewährleistung für die Richtigkeit, Vollständigkeit und Aktualität übernommen, noch wird in irgendeiner Weise für den Inhalt dieses Journals haftet und empfohlen, stets eine persönliche Beratung einzuholen.

Bei Rückfragen stehe ich jederzeit gern zur Verfügung. Die Information steht ab sofort für eine Übergangszeit auf meinen Internet-Seiten unter <http://www.wp-dr-klemm.de> zur Ansicht bereit.

Urteil vom 18. April 2024, V R 50/20

Betrieb gewerblicher Art (BgA) gemäß § 4 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) - Einnahmeerzielungsabsicht

ECLI:DE:BFH:2024:U.180424.VR50.20.0

BFH V. Senat

KStG § 1 Abs 1 Nr 6, KStG § 4 Abs 1, KStG § 4 Abs 5, KStG § 34 Abs 6 S 5, BNatSchG 2002 § 56 S 1, BNatSchG 2009 § 59 Abs 1, KStG VZ 2010

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 20. März 2020, Az: 6 K 18/17

Leitsätze

1. An der auch bei sogenannten Kurbetrieben zur Annahme eines BgA erforderlichen Einnahmeerzielungsabsicht im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG kann es bei Einrichtungen, die --wie beispielsweise einem Park-- der Öffentlichkeit zugänglich sind, ohne dass der Zugang mit dem Zweck der Erhebung eines Nutzungsentgelts kontrolliert wird, fehlen.
2. Die Übergangsregelung des § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 setzt das Vorliegen eines BgA im Sinne von § 4 KStG voraus.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 20.03.2020 - 6 K 18/17 aufgehoben, soweit es die Körperschaftsteuer 2010 betrifft.

Insoweit wird die Sache an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Dem Niedersächsischen Finanzgericht wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Stadt, die ein staatlich anerkannter Luftkurort ist, unterhielt im Jahr 2010 (Streitjahr) unter der Bezeichnung X-Touristik einen nach landesrechtlichen Bestimmungen geführten Eigenbetrieb, der auf die Förderung des Tourismus im Gebiet der Klägerin gerichtet war. Sie erhob von allen Übernachtungsgästen im Stadtgebiet einen Kurbeitrag, der der Erneuerung und Pflege der Fremdenverkehrseinrichtungen dienen sollte. Hierzu gehörten unter anderem im Eigentum der Klägerin stehende Flächen, die "allgemein zugänglich" waren und für deren Betreten kein gesondertes Entgelt erhoben wurde.
- 2 Im Einzelnen ordnete die Klägerin ihrem Eigenbetrieb die folgenden Tätigkeiten und Wirtschaftsgüter zu:
 - Tourismus-Information mit dem Verkauf von Werbeartikeln, Zimmervermittlung für den Fremdenverkehr sowie Einziehung und Verwaltung der Kurbeiträge,
 - Parkflächen,
 - touristisch erschlossene Flächen mit einem Garten und Wanderwegen,
 - [Stege],
 - Vermietung einer mobilen Bühne,

- Vermietung einer Freilichtbühne,
- Verpachtung eines Gastronomiebetriebs und eines Kiosks,
- Verpachtung eines Grundstücks mit einer Festhalle,
- Beweidungsvertrag,
- Beteiligung an einem Energieversorgungsunternehmen.

- 3** Im Rahmen ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr ging die Klägerin davon aus, dass sämtliche Tätigkeiten und Wirtschaftsgüter in einem einzigen Betrieb gewerblicher Art (BgA) "Kurbetrieb" gemäß § 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zu erfassen seien, und erklärte demgemäß einen negativen Gesamtbetrag der Einkünfte. Auf dieser Grundlage setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) mit dem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Körperschaftsteuerbescheid 2010 erklärungsgemäß die Körperschaftsteuer auf 0 € fest und erließ einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2010.
- 4** Im Anschluss an eine Außenprüfung gelangte das FA jedoch zu der Auffassung, dass kein BgA "Kurbetrieb", sondern lediglich ein BgA "Touristik" bestanden habe. Die Aktivitäten, die die Klägerin ihrem BgA "Kurbetrieb" zugeordnet habe, seien in wirtschaftliche Tätigkeiten des BgA "Touristik", in hoheitliche und in wirtschaftlich unbedeutende Tätigkeiten aufzuteilen. Für die Annahme eines BgA "Kurbetrieb" reiche es nicht aus, dass Anlagen und Einrichtungen lediglich dem Tourismus dienen, da dem Allgemeingebrauch gewidmete Flächen nicht dem unternehmerischen Bereich zugeordnet werden könnten. Der im BgA "Touristik" zu erfassende Verlust sei als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) im Sinne von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG anzusehen. Der mit der Körperschaftsteuererklärung geltend gemachte weitergehende Verlust in Höhe von ... €, der auf die anderen Tätigkeitsbereiche entfalle, sei ebenso wenig zu berücksichtigen. Auf Grundlage dieser rechtlichen Bewertung änderte das FA den ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheid 2010 mit Bescheid vom XX.XX.XXXX dergestalt, dass nunmehr der --wegen eines Verlustabzugs gemäß § 10d Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) weiterhin unveränderten-- Steuerfestsetzung auf 0 € ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte zugrunde gelegt wurde.
- 5** Nach einem erfolglos durchgeführten Einspruchsverfahren änderte das Finanzgericht (FG) mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1870 veröffentlichten Urteil unter anderem den Körperschaftsteuerbescheid 2010 dahingehend, dass ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von ./... € zugrunde zu legen sei. Das FA sei zwar zu Recht davon ausgegangen, dass lediglich ein BgA "Touristik" --bestehend aus dem Betrieb der Tourismus-Information und der Beteiligung an dem Energieversorgungsunternehmen-- vorgelegen habe. Allerdings schließe die Anwendung der Übergangsregelung des § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des Art. 3 Nr. 11 Buchst. d Doppelbuchst. bb des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) aus, den vom FA insoweit der Höhe nach zutreffend ermittelten Verlust als vGA zu behandeln.
- 6** Einen weitere Tätigkeitsfelder umfassenden BgA "Kurbetrieb" habe das FA zu Recht verneint, so dass der hierauf entfallende Verlust unberücksichtigt zu bleiben habe. Mangels kurspezifischer Anlagen liege kein Kurbetrieb vor. Die hierfür erforderlichen medizinischen Behandlungsmöglichkeiten seien bei der Klägerin nicht vorhanden. Die Einrichtungen der Klägerin dienten lediglich allgemein der Förderung des Fremdenverkehrs, woran auch der Status als Luftkurort nichts ändere. Ohne Kurklinik oder Kurmittelhaus könnten sie auch nicht als Annex einem Kurbetrieb zugeordnet werden. Darüber hinaus könnten die in Rede stehenden Flächen und Wege schon deshalb keinem BgA zugeordnet werden, weil sie zumindest faktisch öffentlich gewidmet und somit auch für Besucher, die keinen Kurbeitrag leisten müssten, nutzbar gewesen seien.
- 7** Mit ihrer auf die Verletzung materiellen Rechts gestützten Revision macht die Klägerin geltend, das FG habe den Umfang des BgA rechtsfehlerhaft zu eng gezogen. Der BgA sei ein einheitlicher Gewerbebetrieb, da die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG, jedenfalls aber die des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG erfüllt seien. Kurorte gleich welcher Art --und damit auch Luftkurorte-- seien grundsätzlich BgA. Ein Luftkurort sei keine Fremdenverkehrseinrichtung, sondern nach den maßgeblichen landesrechtlichen Bestimmungen ein Kurort mit politisch gewünschter Gesundheitsfunktion. Begleitende touristische Aspekte seien unbeachtlich. Alle für die Anerkennung als Luftkurort nötigen Einrichtungen seien Teil des BgA "Kurbetrieb". Auch die öffentlich zugänglichen Bereiche seien dem BgA zuzuordnen; maßgeblich sei insoweit der Schwerpunkt der Nutzung.

- 8** Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil aufzuheben sowie den Bescheid über Körperschaftsteuer vom XX.XX.XXXX in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom XX.XX.XXXX dahingehend zu ändern, dass ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von ./... € zugrunde gelegt wird.
- 9** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 10** Die Klägerin gehe zu Unrecht davon aus, dass der Begriff des Kurbetriebs auf Luftkurorte auszudehnen sei. Bei den von der Klägerin angebotenen Freizeit- und Erholungsmöglichkeiten stehe nicht die Gesundheitspflege im Vordergrund. Einrichtungen für eine Kur im Sinne eines unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführten Heilverfahrens fehlten. Die Erhebung von Kurbeiträgen reiche zur Begründung eines Kurbetriebs nicht aus. Die der Allgemeinheit gewidmeten Straßen, Wege und Plätze betreibe die Klägerin rein hoheitlich. Dies gelte insbesondere für die [Stege], da diese ebenso wie die darunter verlaufenden Wege, die unpassierbar geworden seien, wenigstens faktisch als für den Gemeindegebrauch gewidmet anzusehen seien. Entgegen der Auffassung der Klägerin seien der BgA "Touristik", der BgA "Verpachtung" und der BgA "Vermietung mobile Bühne" mangels hinreichender Verflechtung nicht zusammenfassbar.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2010 aufzuheben und die Sache insoweit an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Regelung des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG rechtsfehlerhaft ausgelegt. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif, da der Senat aufgrund fehlender Feststellungen des FG nicht beurteilen kann, ob und in welchem Umfang die Klägerin einen BgA unterhielt.
- 12** 1. BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nach den Maßgaben der §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.
- 13** a) BgA sind nach der Legaldefinition des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG --mit Ausnahme der Hoheitsbetriebe (§ 4 Abs. 5 KStG)-- alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich (§ 4 Abs. 1 Satz 2, § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG). Beim Zuschnitt eines BgA hat es eine juristische Person des öffentlichen Rechts in der Hand, im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften die organisatorischen Maßnahmen so zu treffen, wie sie es für zweckmäßig hält (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.07.2004 - I R 9/03, BFHE 207, 142, unter II.1.b; BFH-Beschluss vom 13.03.2019 - I R 18/19, BFHE 265, 23, Rz 43).
- 14** Der Begriff der Einrichtung im Sinne von § 4 Abs. 1 KStG ist als jegliche Betätigung zur Erzielung von Einnahmen zu verstehen, die sich von der sonstigen Tätigkeit funktionell abgrenzen lässt (BFH-Urteile vom 15.03.2023 - I R 49/20, BFH/NV 2023, 962, Rz 10; vom 18.01.2023 - I R 9/19, BFH/NV 2023, 828, Rz 16; vom 18.01.2023 - I R 16/19, BFHE 279, 426, BStBl II 2023, 1096, Rz 12; vom 22.09.1976 - I R 102/74, BFHE 120, 53, BStBl II 1976, 793; vom 13.03.1974 - I R 7/71, BFHE 112, 61, BStBl II 1974, 391, unter III.1.c; vom 12.07.1967 - I 267/63, BFHE 89, 416, BStBl III 1967, 679, unter 1.; BFH-Beschluss vom 03.02.2010 - I R 8/09, BFHE 228, 273, BStBl II 2010, 502, Rz 11). Dies erfolgt nach einer ausschließlich tätigkeitsbezogenen Betrachtungsweise (BFH-Urteile vom 16.12.2020 - I R 50/17, BFHE 271, 528, BStBl II 2021, 443, Rz 26; vom 29.11.2017 - I R 83/15, BFHE 260, 327, BStBl II 2018, 495, Rz 24) und ungeachtet der Bezeichnung der Tätigkeit durch die Beteiligten.
- 15** Eine funktionelle Einheit kann sich insbesondere aus einer besonderen Leistung, einem geschlossenen Geschäftskreis, der Buchhaltung oder aus einem ähnlichen, auf eine Einheit hindeutenden Merkmal ergeben (BFH-Urteile vom 13.04.2021 - I R 2/19, BFHE 273, 29, BStBl II 2021, 777, Rz 14; vom 26.05.1977 - V R 15/74, BFHE 123, 70, BStBl II 1977, 813, unter 1.). Eine Einrichtung liegt schon dann vor, wenn nur eines dieser Merkmale erfüllt ist (BFH-Urteil vom 26.05.1977 - V R 15/74, BFHE 123, 70, BStBl II 1977, 813, unter 1.).
- 16** b) Dabei sind Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts jedenfalls dann steuerpflichtig, soweit

diese wettbewerbsrelevant sind (vgl. BFH-Urteile vom 23.10.1996 - I R 1-2/94, BFHE 181, 322, BStBl II 1997, 139, unter II.A.2.d; vom 29.10.2008 - I R 51/07, BFHE 223, 232, BStBl II 2009, 1022, Rz 13 ff. und vom 12.07.2012 - I R 106/10, BFHE 238, 98, BStBl II 2012, 837, Rz 12). Dies ist der Fall, wenn die Körperschaft Aufgaben übernimmt, mit denen sie --und sei es auch ungewollt-- in tatsächlichen oder potentiellen Wettbewerb zu privatwirtschaftlichen Unternehmen tritt (BFH-Urteile vom 14.03.1990 - I R 156/87, BFHE 161, 46, BStBl II 1990, 866, unter II.4.a; vom 23.10.1996 - I R 1-2/94, BFHE 181, 322, BStBl II 1997, 139, unter II.A.1.; vom 08.01.1998 - V R 32/97, BFHE 185, 283, BStBl II 1998, 410, unter II.2.a). Davon ist auszugehen, wenn dieselbe Tätigkeit auch von privaten Unternehmen wahrgenommen werden kann (BFH-Beschluss vom 03.02.2010 - I R 8/09, BFHE 228, 273, BStBl II 2010, 502, Rz 17), wobei Kapitalgesellschaften, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt (vgl. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG), nicht als privatwirtschaftliche Unternehmen anzusehen sind.

- 17** Damit nicht vereinbar ist es, Tätigkeiten einer Kurgemeinde deshalb vom Anwendungsbereich des § 4 Abs. 1 KStG auszunehmen, weil ausschließlich Gebietskörperschaften die Anerkennung als Kurort erhalten können und daher private Anbieter keine vergleichbaren Leistungen erbringen (so aber FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 10.01.2019 - 6 K 2360/17, juris, Rz 36 zu § 2 des Umsatzsteuergesetzes). Denn entscheidend ist nicht der rechtliche Status des Anbieters einer Leistung, sondern ob er nach dem konkreten Inhalt seines Angebots auf dem jeweils nach diesem Angebot zu bestimmenden relevanten Markt (vgl. BFH-Urteil vom 29.10.2008 - I R 51/07, BFHE 223, 232, BStBl II 2009, 1022, unter II.2.b bb) in einen potentiellen Wettbewerb mit Privaten tritt. Dies ist nur dann zu verneinen, wenn sich die Angebote --ohne Einnahmeerzielungsabsicht-- in der Bereitstellung von Infrastruktur erschöpfen, so dass es an einer eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit der Körperschaft fehlt und es sich lediglich um eine Leistung in Form der kommunalen Wirtschaftsförderung handelt, um die wirtschaftliche Tätigkeit anderer --beispielsweise der örtlichen Hoteliers und Gastronomen-- zu unterstützen.
- 18** 2. Diese Maßstäbe zur Auslegung von § 4 Abs. 1 KStG hat das FG trotz Wiedergabe des Wortlauts dieser Vorschrift und trotz Bezugnahme auf ein BFH-Urteil seiner Entscheidung nicht zugrunde gelegt. Denn das FG verengt den allgemeinen Begriff des BgA und stellt für einen "BgA Kurbetrieb" auf das Vorhandensein "kurspezifischer" Anlagen im Sinne gesundheitsbezogener Einrichtungen ab, die --wie sich auch aus dem Umkehrschluss aus § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG ergibt-- von § 4 Abs. 1 KStG bereits seinem Wortlaut nach nicht verlangt werden. Damit nicht vereinbar ist die weitere Annahme des FG, für einen derartigen BgA "ein breites Spektrum von Therapieverfahren, die je nach Schwere des Krankheitszustandes differenziert zur Vorsorge, Rehabilitation bzw. Linderung bei chronischen Erkrankungen eingesetzt werden", zu verlangen und "dieses Begriffsverständnis (...) auf die hier zu beurteilende körperschaftsteuerliche Fragestellung übertragbar" zu halten.
- 19** Abweichendes folgt nicht aus der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. Urteil des Reichsfinanzhofs vom 02.07.1940 - I 298/39, RStBl 1940, 797; BFH-Urteile vom 15.10.1962 - I 53/61 U, BFHE 75, 757, BStBl III 1962, 542; vom 12.07.1967 - I 267/63, BFHE 89, 416, BStBl III 1967, 679; vom 01.10.1981 - V R 34/76, juris und vom 15.03.2023 - I R 49/20, BFH/NV 2023, 962), bei der nach Maßgabe der jeweiligen Fallkonstellation die erforderliche Einnahmeerzielungsabsicht bei Kurbetrieben ohne weitergehende Prüfung unterstellt werden konnte.
- 20** 3. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 21** a) Zwar hat das FG --wenn auch ohne Begründung-- zu Recht angenommen, dass der Klägerin trotz der auf 0 € festgesetzten Körperschaftsteuer nicht die Klagebefugnis fehlt.
- 22** Gemäß § 40 Abs. 2 FGO muss ein Kläger geltend machen, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Bei der Anfechtung eines sogenannten Nullbescheids ist dies nur ausnahmsweise möglich, wenn dieser für den Kläger nachteilig wirkt, weil in ihm angesetzte Besteuerungsgrundlagen für andere Verfahren verbindliche Entscheidungsvorgaben liefern (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 15.03.2023 - I R 41/19, BFHE 280, 131, Rz 16; vom 04.05.2022 - I R 25/19, BFH/NV 2022, 1313, Rz 25 und vom 28.11.2018 - I R 41/18, BFH/NV 2019, 1109, Rz 17).
- 23** Diese Voraussetzung ist im Streitfall in Bezug auf den Ansatz des im Rahmen der Körperschaftsteuerfestsetzung ermittelten Gesamtbetrags der Einkünfte im Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2010 erfüllt. Nach der Regelung des § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394), die im Streitfall angesichts der Abgabe der Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags durch die Klägerin am 17.11.2011 gemäß § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 Anwendung findet, sind für das Verhältnis von Körperschaftsteuerbescheid und Bescheid über die gesonderte Feststellung von verbleibenden

Verlustvorträgen zur Körperschaftsteuer die für das Verhältnis von Grundlagen- zu Folgebescheiden geltenden Vorschriften (§ 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung sowie § 42 FGO) entsprechend anwendbar (vgl. BFH-Urteil vom 15.03.2023 - I R 41/19, BFHE 280, 131, Rz 17).

- 24** b) In der Sache kann der Senat aber auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, ob und in welchem Umfang die Klägerin mit einem BgA eine auf Einnahmeerzielung gerichtete Tätigkeit ausgeübt hat. Hierfür wären Feststellungen zu der die Kurabgabepflicht begründenden Satzung und insbesondere dazu erforderlich gewesen, welche konkreten Leistungen die kurabgabepflichtigen Personen aufgrund der Abgabepflicht von der Klägerin erlangen können. Denn Tätigkeiten dienen nur dann "zur" Erzielung von Einnahmen, wenn die Einnahmen als Gegenleistung gerade für eine oder mehrere Tätigkeit(en) der juristischen Person des öffentlichen Rechts anzusehen sind, wobei es aber nicht erforderlich ist, dass die Einnahmeerzielung das Hauptziel der Tätigkeit darstellt (BFH-Beschluss vom 03.02.2010 - I R 8/09, BFHE 228, 273, BStBl II 2010, 502, Rz 13). Die Einnahmeerzielungsabsicht folgt allerdings nicht bereits daraus, dass Einnahmen in der abgabenrechtlichen Form eines Beitrags erzielt werden, der für die potentielle Inanspruchnahme einer öffentlichen Einrichtung oder Leistung erhoben wird und dazu bestimmt ist, die Kosten der Leistung ganz oder teilweise zu decken (vgl. zu Beiträgen Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 25.06.2014 - 1 BvR 668/10, 1 BvR 2104/10, BVerfGE 137, 1, Rz 43; BVerfG-Urteil vom 06.07.2005 - 2 BvR 2335/95, 2 BvR 2391/95, BVerfGE 113, 128, Rz 110; vgl. auch BFH-Urteil vom 12.07.2012 - I R 106/10, BFHE 238, 98, BStBl II 2012, 837, Rz 13).
- 25** c) Dementsprechend kann der Senat auch nicht über die Anwendung von § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 entscheiden. Nach dieser Vorschrift sind, sofern im Einzelfall vor dem 18.06.2008 bei der Einkommensermittlung nach anderen Grundsätzen als nach § 8 Abs. 7 KStG i.d.F. des JStG 2009 verfahren worden ist, diese Grundsätze insoweit letztmals für den Veranlagungszeitraum 2011 --und damit auch für das Streitjahr-- maßgebend.
- 26** Aus der für den Streitfall maßgeblichen Inbezugnahme von § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG folgt dabei, dass § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG einen tatsächlich bestehenden BgA im Sinne von § 4 Abs. 1 KStG in dem sich aus dieser Vorschrift ergebenden Umfang voraussetzt. Dabei kommt es entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin nicht in Betracht, unabhängig hiervon eine Anwendung von § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG in dem Umfang zu bejahen, in dem die Klägerin oder die Finanzverwaltung Tätigkeiten der Klägerin bislang --faktisch-- als BgA behandelt hatten.
- 27** 4. Seiner Entscheidung im zweiten Rechtsgang hat das FG Folgendes zugrunde zu legen:
- 28** a) Das FG hat zu prüfen, ob und inwieweit die Klägerin die Einrichtungen, die sie als zu einem BgA zugehörig ansieht, mit der Zielsetzung einer Einnahmeerzielung unterhalten hat, wobei es im Hinblick auf die Eigenständigkeit des § 4 Abs. 1 KStG unerheblich ist, ob Einrichtungen vorliegen, um den Status als Kurort nach den entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften zu erlangen.
- 29** Ohne dass dabei eine Bindung an die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung zur Entgeltlichkeit der Leistungserbringung in Bezug auf Kureinrichtungen und damit im Zusammenhang stehende Kurbeiträge besteht (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Gemeinde A vom 13.07.2023 - C-344/22, EU:C:2023:580, Rz 40; dem folgend BFH-Urteil vom 18.10.2023 - XI R 21/23 (XI R 30/19), zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2024, 609, Rz 22; vgl. auch BFH-Urteil vom 06.12.2023 - XI R 33/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2024, 615, Rz 37; zur Eigenständigkeit der körperschaftsteuerrechtlichen Beurteilung BFH-Urteil vom 10.12.2019 - I R 58/17, BFHE 271, 514, BStBl II 2021, 945, Rz 17), liegt es bei Einrichtungen, die --wie beispielsweise einem Park-- der Öffentlichkeit zugänglich sind, ohne dass der Zugang mit dem Zweck der Erhebung eines Nutzungsentgelts kontrolliert wird, und daher auch von der Allgemeinheit zum Verkehr oder zur Erholung genutzt werden können, nahe, dass es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit zur Einnahmeerzielung fehlt. Allerdings kann die erforderliche Einnahmeerzielungsabsicht bei Einrichtungen, die frei zugänglich sind und deren Herstellung und Erhaltung durch die Kurabgabe finanziert werden, ausnahmsweise auch dann gegeben sein, wenn diese, wie es etwa bei einem Gradierwerk in Abgrenzung zu einem Kurpark der Fall sein könnte, Merkmale aufweisen, die auf eine ganz überwiegende Nutzung gerade durch kurabgabepflichtige Personen hinweisen. Die Nutzung derartiger, speziell auf die Bedürfnisse der Personengruppe, von der der Kurbeitrag erhoben wird, zugeschnittenen Einrichtungen durch die Allgemeinheit ist dann eine lediglich unbeachtliche Begleiterscheinung.
- 30** Ob der Senat dabei an seinem zur Umsatzsteuer ergangenen BFH-Urteil vom 18.08.1988 - V R 18/83 (BFHE 154, 269, BStBl II 1988, 971, unter II.1.), in dem er auch die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KStG bejaht, festhalten könnte (zur Aufgabe dieses Urteils im Bereich der Umsatzsteuer BFH-Urteile vom 18.10.2023 - XI R 21/23 (XI R 30/19), zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2024, 609 und vom 06.12.2023 - XI R 33/21, zur

amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2024, 615), ist nach dem bisherigen Verfahrensstand, in dem es an noch zu treffenden Feststellungen fehlt, nicht zu entscheiden.

- 31** b) Für Straßen, Wege und Plätze, die dem öffentlichen Verkehr gewidmet und daher dem Hoheitsbereich zuzuordnen sind (BFH-Urteile vom 17.05.2000 - I R 50/98, BFHE 192, 92, BStBl II 2001, 558, unter II.1.a; vom 10.12.2019 - I R 24/17, BFHE 267, 354, BStBl II 2022, 815, Rz 15; vgl. zur Umsatzsteuer BFH-Urteile vom 26.04.1990 - V R 166/84, BFHE 161, 182, BStBl II 1990, 799, unter II.; vom 11.06.1997 - XI R 65/95, BFHE 183, 283, BStBl II 1999, 420, unter B.2.), hat das FG weiter Feststellungen zu den landesrechtlichen Vorschriften wie etwa § 6 des Niedersächsischen Straßengesetzes vom 24.09.1980 (Niedersächsisches Gesetz- und Verordnungsblatt --GVBl ND-- 1980, 359) nachzuholen. Soweit es von "(wenn auch nur faktisch) öffentlich gewidmete[n] Wege[n] und Flächen" ausgegangen ist, wird es auch der Frage nachzugehen haben, ob es sich um Grünflächen handelt, die durch Satzung (§ 6 der Niedersächsischen Gemeindeordnung i.d.F. vom 28.10.2006 [GVBl ND 2006, 473]) oder Allgemeinverfügung (§ 35 Satz 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes i.V.m. § 1 Abs. 1 des Niedersächsischen Verwaltungsverfahrensgesetzes) zur Benutzung durch die Allgemeinheit bestimmt sind und daher gleichfalls dem Hoheitsbereich zuzuordnen sind. Ebenso sind § 56 Satz 1 des Bundesnaturschutzgesetzes (BNatSchG) in der bis zum 28.02.2010 geltenden Fassung --BNatSchG 2002-- (BGBl I 2002, 1193) und seit dem 01.03.2010 auch § 59 Abs. 1 BNatSchG i.d.F. vom 29.07.2009 --BNatSchG 2010-- (BGBl I 2009, 2542) zu beachten, wonach das Betreten der freien Landschaft auf Straßen und Wegen sowie auf ungenutzten Grundflächen zum Zweck der Erholung gestattet ist.
- 32** c) Im Hinblick auf die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeiten der Klägerin (mobile Bühne, Freilichtbühne, Gastronomiebetrieb, Kiosk sowie Grundstück mit Festhalle) wird außerdem zu prüfen sein, ob es sich dabei um einen oder mehrere eigenständige BgA handelt (vgl. z.B. zu einem Verpachtungs-BgA BFH-Urteil vom 13.04.2021 - I R 2/19, BFHE 273, 29, BStBl II 2021, 777, Rz 11) oder ob sie --gegebenenfalls als Hilfstätigkeit-- einem (hinsichtlich seines Umfangs im Übrigen vom FG noch zu bestimmenden) BgA zuzuordnen sind. Zu berücksichtigen ist dann, dass zwar nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG die Körperschaft des öffentlichen Rechts, soweit sie BgA unterhält, selbst Subjekt der Körperschaftsteuer im Hinblick auf jeden einzelnen Betrieb ist, dass aber steuerliches Gewinnermittlungssubjekt nicht die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihren BgA, sondern jeweils der einzelne BgA ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 15.03.2023 - I R 49/20, BFH/NV 2023, 962, Rz 10; vom 13.04.2021 - I R 2/19, BFHE 273, 29, BStBl II 2021, 777, Rz 12). Sofern das FG zu dem Ergebnis kommt, dass die streitgegenständlichen Tätigkeiten mehreren BgA der Klägerin zugehörig sind, ist weiter zu prüfen, ob die Klägerin diese nach § 4 Abs. 6 KStG zusammenfassen kann (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 31.01.2024 - V R 43/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2024, 599, Rz 13 sowie BFH-Urteile vom 15.03.2023 - I R 49/20, BFH/NV 2023, 962, Rz 10 und vom 12.07.1967 - I 267/63, BFHE 89, 416, BStBl III 1967, 679, unter 1.).
- 33** d) Sollte das FG zu dem Ergebnis kommen, dass die Klage auf der Grundlage der nachgeholten Feststellungen ganz oder teilweise begründet ist, und sich hierbei auf § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 stützen, wird es sich mit der Frage zu befassen haben, ob diese Regelung eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C 115, 47) darstellt und damit dem Durchführungsverbot nach Art. 108 Abs. 3 AEUV unterliegt, weil sie ohne Beachtung des in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehenen Vorprüfungsverfahrens eingeführt worden ist (vgl. BFH-Beschluss vom 13.03.2019 - I R 18/19, BFHE 265, 23, Rz 47). Dabei wird das FG auch zu berücksichtigen haben, dass bei einer Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung das dort ursprüngliche Verfahren fortgesetzt wird und daher das Verbot der Verböserung anders als im Revisionsverfahren nur noch gegenüber dem angefochtenen Verwaltungsakt, nicht aber gegenüber dem aufgehobenen Urteil im ersten Rechtsgang besteht (BFH-Urteile vom 14.12.2023 - V R 28/21, BFHE 282, 526, BFH/NV 2024, 702, Rz 50; vom 16.05.2007 - II R 36/05, BFH/NV 2007, 1827, unter II.5.; vom 26.09.1975 - III R 15/74, BFHE 117, 257, BStBl II 1976, 110, unter 4.).
- 34** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG ergibt sich aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de

An die
 Finanzministerien der Länder,
 Innen- bzw. für Kommunales zuständigen
 Ministerien und
 Wissenschaftsministerien

nachrichtlich:
 Bundesministerium der Finanzen
 Bundesministerium der Justiz
 Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz
 Kommunale Spitzenverbände

Institut der Wirtschaftsprüfer
 in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
 Tersteegenstraße 14
 40474 Düsseldorf
 Postfach 32 05 80
 40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
 +49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
 +49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
 www.idw.de

E-MAIL:
 info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
 Deutsche Bank AG Düsseldorf
 IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
 BIC: DEUTDE33XXX
 USt-ID Nummer: DE119353203

Düsseldorf, 4. September 2024

523/617

Künftige Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen der öffentlichen Hand: Mittelbare Auswirkungen der Umsetzung der CSRD in nationales Recht

Sehr geehrter Herr Minister, sehr geehrte Frau Ministerin,

mit dem am 24. Juli 2024 veröffentlichten Regierungsentwurf (RegE) des BMJ konkretisiert sich die Umsetzung der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) in deutsches Recht. Das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen – CSRDUMsG – wird, zeitlich gestaffelt, eine Vielzahl deutscher Unternehmen erstmals zur Veröffentlichung eines Nachhaltigkeitsberichts verpflichten. Nach Schätzungen werden in Deutschland gut 14.000 Unternehmen unmittelbar von der CSRD betroffen sein. Der RegE beziffert den jährlichen Erfüllungsaufwand (nach vollständiger Einführung) auf 1,58 Mrd. Euro. Laut dem RegE sollen die EU-Vorgaben 1:1 umgesetzt werden. Handelsrechtlich als „groß“ definierte Unternehmen sind gemäß CSRD erstmals für das Geschäftsjahr 2025 verpflichtet, einen Nachhaltigkeitsbericht aufzustellen und diesen prüfen zu lassen.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
 Melanie Sack, WP StB, Sprecherin
 des Vorstands;
 Dr. Torsten Moser, WP;
 Dr. Daniel P. Siegel, WP StB

Amtsgericht Düsseldorf
 Vereinsregister VR 3850

Seite 2/10 zum Schreiben vom 04.09.2024 an die Finanz-, Innen- und Wissenschaftsministerien der Länder

Unmittelbare und mittelbare Auswirkungen auf Unternehmen der öffentlichen Hand

Unternehmen der öffentlichen Hand in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften oder ihnen gleichgestellten haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften unterliegen, sofern sie **tatsächlich „groß“** im Sinne des § 267 HGB sind, **unmittelbar** der CSRD und werden somit spätestens ab dem Geschäftsjahr 2025 verpflichtend ihren Lagebericht um einen Nachhaltigkeitsbericht gemäß §§ 289b bis 289g HGB-E i.d.F. des RegE CSRDUmG erweitern müssen. Da für diese Unternehmen Bundesrecht direkt einschlägig ist, können landesrechtliche Vorschriften keine Ausnahmen vorsehen.

Kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU) der öffentlichen Hand in einer Rechtsform des Privatrechts und öffentlich-rechtliche Organisationsformen, die nicht unmittelbar von der CSRD betroffen sind, können jedoch **über Verweisungen** in Errichtungsgesetzen, Landesrecht, Satzungen oder Gesellschaftsverträgen **mittelbar** betroffen sein. Aufgrund der Beteiligung der öffentlichen Hand verlangen die jeweiligen Vorgaben auf Bundes-, Landes- und kommunaler Ebene für Unternehmen regelmäßig strengere Rechnungslegungsvorschriften, als das Handelsgesetzbuch (HGB) eigentlich vorsieht. Demnach müssen privat-rechtliche KMU der öffentlichen Hand sowie öffentlich-rechtliche Organisationsformen – Eigenbetriebe, Zweckverbände, Anstalten des öffentlichen Rechts, Hochschulen und andere Körperschaften des öffentlichen Rechts oder Stiftungen – oftmals ungeachtet ihrer tatsächlichen Größe oder Rechtsform **„wie große Kapitalgesellschaften“** nach dem ersten und zweiten Abschnitt des Dritten Buches des HGB berichten. Anders als für kapitalmarktorientierte KMU, die nach der CSRD bzw. § 289d HGB-E erst ab dem Geschäftsjahr 2026 zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet sein werden, greift die mittelbare Verpflichtung über den landesrechtlichen oder satzungsmäßigen Verweis auf das HGB – wie für alle großen Unternehmen – bereits 2025.

Vereinzelte „Gegenmaßnahmen“

Sollte eine solche mittelbare Verpflichtung politisch nicht gewünscht sein, wären entsprechende Änderungen in Landesrecht, Satzungen bzw. Gesellschaftsverträgen vorzunehmen. Vereinzelt gibt es in den Bundesländern dazu bereits Gesetzesinitiativen, die aber meist auf die kommunale Ebene und auf bestimmte Einheiten begrenzt sind. So wurde in Mecklenburg-Vorpommern in diesem Jahr die Kommunalverfassung (§ 73 Abs. 1 Nr. 2 KV MV) um eine Ausnahme ergänzt, sodass kleine und mittelgroße privatrechtliche Beteiligungen in kommunaler Hand zwar weiterhin wie große Kapitalgesellschaften bilanzieren, aber

Seite 3/10 zum Schreiben vom 04.09.2024 an die Finanz-, Innen- und Wissenschaftsministerien der Länder

künftig keine Nachhaltigkeitsberichte aufstellen müssen. Ob Ausnahmen für öffentlich-rechtliche Organisationsformen in MV geplant sind, ist uns nicht bekannt. Um eine Ungleichbehandlung zu vermeiden, hat der Städte- und Gemeindetag MV die Änderung weiterer Vorschriften wie EigVO MV und KPG MV angeregt.

Bayern hingegen hat – neben einem Änderungsentwurf für kommunale Unternehmen – vor Kurzem auch Änderungen auf Landesebene vorgenommen und in der Landeshaushaltsordnung (Art. 65) für seine Beteiligungen eine Ausnahmemöglichkeit für die Nachhaltigkeitsberichterstattung geschaffen. Bayern folgt damit auf Landesebene dem gleichen Ansatz wie auf Bundesebene der RegE des CSRDUmsG zur Änderung der Bundeshaushaltsordnung (Art. 21 zu § 65 Abs. 1 Nr. 4 BHO-E) für Bundesbeteiligungen in einer Rechtsform des privaten Rechts.

Uns ist nicht bekannt, ob die anderen Bundesländer lediglich abwarten oder keine Ausnahmen in den jeweiligen Haushaltsordnungen schaffen möchten. Nordrhein-Westfalen beispielsweise hat mit dem 3. NKFVG bereits Erleichterungen für kommunale Unternehmen geschaffen, nicht jedoch für Unternehmen des Landes. § 65 LHO NRW verlangt von Landesbeteiligungen unverändert die Aufstellung von Jahresabschluss und Lagebericht nach den handelsrechtlichen Vorschriften für große Kapitalgesellschaften, ohne die Nachhaltigkeitsberichterstattung auszunehmen.

Offene Fragen

Da in der Praxis große Unsicherheit besteht, ob bzw. in welchem Umfang sich Unternehmen mit der Thematik befassen müssen, möchten wir mit diesem Schreiben auf bestehende Zweifelsfragen im Zusammenhang mit dem Anwendungsbereich und zum Umfang der anzuwendenden Vorschriften hinweisen. Insbesondere gehen wir auf Basis des derzeitigen Diskussionsstandes auf folgende Fragen ein:

- Welche öffentlichen Unternehmen können grundsätzlich von der mittelbaren Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung betroffen sein?
- Hat für öffentliche Unternehmen die Einbeziehung in den Konzernnachhaltigkeitsbericht befreiende Wirkung gemäß § 289b Abs. 2 HGB-E?
- Ist die EU-Taxonomie-Verordnung auch bei mittelbarer Anwendung der CSRD zu beachten?

Seite 4/10 zum Schreiben vom 04.09.2024 an die Finanz-, Innen- und Wissenschaftsministerien der Länder

Anwendungsbereich für die mittelbare Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung

Angesichts der heterogenen Formulierungen in den jeweiligen Bundes-, Landes- und kommunalen Vorschriften bzw. Satzungen kommt der Abgrenzung des Anwendungsbereichs in Deutschland eine besondere Bedeutung zu.

Verweis auf Vorschriften des Dritten Buchs des HGB für große Kapitalgesellschaften

Sofern die einschlägigen Rechnungslegungsbestimmungen verlangen, dass der Jahresabschluss und der Lagebericht in entsprechender **Anwendung der Vorschriften des Dritten Buchs des HGB für große Kapitalgesellschaften** aufgestellt werden, ist davon auszugehen, dass die bilanzierenden Einheiten, die nicht unmittelbar von der CSRD-Umsetzung betroffen sind, künftig auch eine Nachhaltigkeitsberichterstattung in ihren Lagebericht aufnehmen müssen. Solche rechtsform- und größenunabhängigen Anforderungen finden sich häufig in Landeshaushaltsordnungen, Gemeindeordnungen, Kommunalunternehmensverordnungen oder anderen kommunalrechtlichen Vorschriften, aber auch in branchenbezogenen Bestimmungen wie z.B. dem Medienstaatsvertrag oder in Rechnungslegungsvorschriften für Einrichtungen aus dem Hochschul- und Wissenschaftsbereich wie Hochschulen und Studierendenwerke.

Bei dieser weitverbreiteten Formulierung ist es u.E. **unstrittig, dass §§ 289b bis 289g HGB-E anzuwenden sind** und somit auch privatrechtliche KMU der öffentlichen Hand und öffentlich-rechtliche Organisationsformen (mittelbar) verpflichtet sind, künftig einen Nachhaltigkeitsbericht in ihren Lagebericht aufzunehmen.

Es gibt jedoch Gesetzesinitiativen von der Bundesregierung und einigen Bundesländern, die **punktuell** Ausnahmen von der mittelbaren Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung vorsehen und ansonsten die Anwendung der Vorschriften für große Kapitalgesellschaften beibehalten, zum Beispiel

- für privatrechtliche Unternehmen der öffentlichen Hand: Ergänzung des § 65 Abs. 1 Nr. 4 BHO-E durch Art. 21 des RegE CSRD-UmsG zur Änderung der Bundeshaushaltsordnung; Änderung des Art. 65 Abs. 1 Nr. 4 BayHO durch das am 28.06.2024 verkündete Gesetz über die Feststellung des Haushaltsplans des Freistaats Bayern für die Haushaltsjahre 2024 und 2025; Änderung des § 73 Abs. 1 Nr. 2 KV MV durch die am 11.06.2024 im Gesetz- und Verordnungsblatt veröffentlichte Neufassung der Kommunalverfassung für das Land Mecklenburg-Vorpommern;

Seite 5/10 zum Schreiben vom 04.09.2024 an die Finanz-, Innen- und Wissenschaftsministerien der Länder

Änderung des § 102 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 GO SH-E durch den Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Gemeindeordnung und des Sparkassengesetzes in Schleswig-Holstein (Landtags-Drs. 20/2316 vom 04.07.2024).

- Für andere Rechtsformen, die (mittelbar) nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften Rechnung zu legen haben, enthält der RegE CSRDUmsG auch Anpassungen: Art. 27 zur Änderung des Stabilisierungsfondsgesetzes (§ 8a Abs. 1a Satz 1 StFG) und Art. 33 zur Änderung des Gesetzes über die Errichtung einer Bundesanstalt für den Digitalfunk der Behörden und Organisationen mit Sicherheitsaufgaben (§ 11 Abs. 2 BDBOSG). In beiden Fällen soll ergänzt werden, dass auf den Lagebericht § 289b HGB-E keine Anwendung findet.

Sofern auf Landes- und kommunaler Ebene weitere Ausnahmeregelungen beabsichtigt sind, sollten Ministerien und Landtage schnell reagieren, weil die Aufsteller Rechtssicherheit brauchen und sich, falls sie (mittelbar) zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet sein sollten, schnellstmöglich auf die Umstellung vorbereiten müssen. Zu beachten ist dabei, dass es u.U. nicht ausreicht, das jeweilige Landesgesetz zu ändern, sondern in vielen Fällen auch die Satzung oder der Gesellschaftsvertrag, aus dem sich ggf. noch strengere Rechnungslegungsvorschriften ergeben, jeweils zu ändern wären.

Nicht eindeutig ist die Rechtslage, wenn Anforderungen an Jahresabschluss und Lagebericht in unterschiedlichen Vorschriften geregelt sind, zum Beispiel wie folgt:

- *Für den Jahresabschluss finden die allgemeinen Vorschriften, die Ansatzvorschriften, die Vorschriften über die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung, die Bewertungsvorschriften und die Vorschriften über den Anhang für den Jahresabschluss der **großen Kapitalgesellschaften** im Dritten Buch des HGB entsprechend Anwendung.*
- *Gleichzeitig mit dem Jahresabschluss ist ein Lagebericht aufzustellen. **§ 289 HGB gilt entsprechend.***

Zu diesem Beispiel könnte die Auffassung vertreten werden, dass beabsichtigt war, dass Unternehmen wie große Kapitalgesellschaften in Deutschland bilanzieren, Jahresabschluss und Lagebericht eine Einheit bilden, für die nicht unterschiedliche Rechnungslegungsvorschriften herangezogen werden und dass der explizite Verweis auf § 289 HGB lediglich daraus resultiert, dass es zum damaligen Zeitpunkt der Verabschiedung des Gesetzes nur einen Paragraphen gab, der den Inhalt des Lageberichts regelte.

Seite 6/10 zum Schreiben vom 04.09.2024 an die Finanz-, Innen- und Wissenschaftsministerien der Länder

Bei formaler Auslegung, die sich allein am Gesetzeswortlaut orientiert, könnte allerdings auch die gegenläufige Auffassung vertreten werden, dass ein Verweis auf § 289 HGB strenggenommen nicht §§ 289b bis 289g HGB-E umfasst und somit in diesem Fall keine Pflicht besteht, eine Nachhaltigkeitsberichterstattung in den Lagebericht aufzunehmen.

Eine einheitliche Handhabung ist wünschenswert. Daher regen wir an, dass die Ministerien in solchen mehrdeutigen Fällen für Klarstellung sorgen.

Branchenbezogene Anforderungen aus dem EnWG – Vorschriften des Dritten Buchs des HGB für Kapitalgesellschaften

Gemäß § 6b Abs. 1 Energiewirtschaftsgesetz (EnWG) haben Energieversorgungsunternehmen (EVU) ungeachtet ihrer Eigentumsverhältnisse und ihrer Rechtsform einen Jahresabschluss und Lagebericht nach den **für Kapitalgesellschaften** geltenden Vorschriften des Ersten, Dritten und Vierten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB aufzustellen, prüfen zu lassen und offenzulegen. Dem steht die Anwendung größenabhängiger Aufstellungserleichterungen nicht entgegen, z.B. die Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts nach § 264 Abs. 1 Satz 4 HGB für kleine Kapitalgesellschaften.

Es gelten grundsätzlich die rechtsformspezifischen Rechnungslegungsanforderungen. Bleiben diese jedoch hinter den Anforderungen für Kapitalgesellschaften zurück, so schreibt § 6b Abs. 1 EnWG zwingend die Anwendung der strengeren Vorschriften für Kapitalgesellschaften vor. Aus der branchenbezogenen Rechnungslegungspflicht des § 6b EnWG erwächst keine (generelle) mittelbare Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung, weil sie nur die Anwendung der handelsrechtlichen Anforderungen für Kapitalgesellschaften (nicht aber speziell für große Unternehmen) verlangt.

Eine Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung ergibt sich nach dem derzeitigen Diskussionsstand aus § 6b EnWG somit nur für EVU, die tatsächlich „groß“ im bilanzrechtlichen Sinne sind, d.h. die Schwellenwerte des § 267 HGB für große Unternehmen überschreiten.

Seite 7/10 zum Schreiben vom 04.09.2024 an die Finanz-, Innen- und Wissenschaftsministerien der Länder

Ausnahmen von der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch Konzernprivileg gemäß § 289b Abs. 2 bis 5 HGB-E

Der RegE CSRDUmsG sieht in § 289b Abs. 2 bis 5 HGB-E Befreiungsmöglichkeiten für die Nachhaltigkeitsberichterstattung auf Einzelgesellschaftsebene vor. Demnach ist eine Kapitalgesellschaft von der Pflicht, einen Nachhaltigkeitsbericht in den Lagebericht aufzunehmen, befreit, wenn das berichtspflichtige Tochterunternehmen in den Konzernlagebericht des Mutterunternehmens einbezogen ist, dieser Konzernlagebericht im Einklang mit der EU-Bilanzrichtlinie aufgestellt und um einen Nachhaltigkeitsbericht erweitert worden ist. Die Regelung dient dazu, Doppelbelastungen zu vermeiden, weil die Adressaten über die Konzernrechnungslegung ausreichend informiert werden.

Der RegE ändert nicht das EnWG. Bislang schließt **§ 6b Abs. 1 EnWG** die Inanspruchnahme der Befreiungsmöglichkeiten nach § 264 Abs. 3 und § 264b des HGB ausdrücklich aus. Diese Auflistung wurde **durch den RegE nicht um § 289b Abs. 2 bis 5 HGB-E erweitert**. Somit dürfte im Umkehrschluss gelten, dass EVU als Tochterunternehmen, welche die in § 289b Abs. 2 bis 5 HGB-E genannten Kriterien erfüllen, selbst von einer Nachhaltigkeitsberichterstattung auf Einzelabschlusssebene befreit sind. Im kommunalen Konzern setzt diese Befreiung voraus, dass ein anderes Unternehmen als Mutterunternehmen einen (Teil-)Konzernabschluss und Konzernlagebericht aufstellt; kommunale Abschlüsse und kommunale Lageberichte bzw. Rechenschaftsberichte, die nach den Vorschriften der kommunalen Doppik aufgestellt sind, erfüllen dagegen nicht die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Befreiung.

Eine ähnliche Situation ergibt sich auch in anderen regulierten Bereichen. Zum Beispiel sieht § 6 Abs. 3 Telekommunikationsgesetz (TKG) vor, dass Unternehmen, die öffentliche Telekommunikationsnetze betreiben oder öffentlich zugängliche Telekommunikationsdienste erbringen, bei Aufstellung ihres Jahresabschlusses und Lageberichts die Befreiungen gemäß § 264 Abs. 3 und § 264b des HGB nicht anwenden dürfen. Auch hier hat der RegE CSRDUmsG (Art. 30 zur Änderung des Telekommunikationsgesetzes) die Auflistung nicht ergänzt.

Die Bundesregierung gibt wohl zu verstehen, dass für die Nachhaltigkeitsberichterstattung bei sämtlichen Unternehmen, an denen der Bund beteiligt ist, das Konzernprivileg, wie im HGB vorgesehen, gelten soll, auch wenn für die Finanzberichterstattung die Nutzung von Befreiungsmöglichkeiten eingeschränkt wird. Der RegE CSRDUmsG ergänzt § 65 Abs. 1 Nr. 4 BHO dahingehend, dass der Bund bei seinen Beteiligungen zwar weiterhin sicherstellen muss, dass diese ihren Jahresabschluss und Lagebericht nach den handelsrechtlichen

Seite 8/10 zum Schreiben vom 04.09.2024 an die Finanz-, Innen- und Wissenschaftsministerien der Länder

Vorschriften für große Kapitalgesellschaften aufstellen und prüfen lassen; Pflicht und Umfang der Nachhaltigkeitsberichterstattung richten sich hingegen künftig ausschließlich danach, was der Gesellschaftsvertrag jeweils vorsieht. Kleine und mittelgroße privatrechtliche Bundesunternehmen wären demnach von der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach ESRS ausgenommen und könnten das bisherige Berichterstattungssystem – zum Beispiel nach dem Deutschen Nachhaltigkeitskodex (DNK) – in Einklang mit dem Public Corporate Governance Kodex (PCGK) des Bundes beibehalten. Obgleich für KMU des Bundes somit §§ 289b Abs. 1 HGB-E nicht einschlägig ist, erlauben die Grundsätze guter Unternehmens- und aktiver Beteiligungsführung im Bereich des Bundes in der vom Bundeskabinett am 13.12.2023 verabschiedeten Fassung eine entsprechende Anwendung des Konzernprivilegs (Teil I, PCGK des Bundes, Ziff. 8.1.3 Satz 2 und Teil II, Richtlinien für eine aktive Beteiligungsführung bei Unternehmen mit Bundesbeteiligung, Tz. 18). Die neu gefassten Richtlinien weisen ausdrücklich darauf hin, dass die Nachhaltigkeitsberichterstattung für Bundesunternehmen entfällt, die in die übergeordnete Berichterstattung eines Mutterunternehmens entsprechend den gesetzlichen Anforderungen einbezogen sind, sofern keine weitergehenden Vorgaben bestehen.

Wir gehen nach dem derzeitigen Diskussionsstand davon aus, dass das Konzernprivileg gemäß § 289b Abs. 2 bis 5 HGB-E regelmäßig auch für Unternehmen der öffentlichen Hand auf Landesebene und auf kommunaler Ebene anwendbar ist, solange die landesrechtlichen Vorschriften oder die Satzung nicht regeln, dass es nicht angewendet werden darf.

Auslegungsfragen zum Umfang der anzuwendenden Vorschriften für die Nachhaltigkeitsberichterstattung

Ferner stellt sich die Frage, ob bei einer mittelbaren Anwendung der CSRD auch die Angaben nach der EU-Taxonomie-Verordnung zu machen sind. Nach den EU-Vorgaben müssen Nicht-Finanzunternehmen (d.h. Unternehmen, die nicht Finanzunternehmen wie Vermögensverwalter, Kreditinstitute, Wertpapierfirmen oder Versicherungen sind) insbesondere angeben, wie und in welchem Umfang die Tätigkeiten des Unternehmens mit Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, die als ökologisch nachhaltig einzustufen sind, und über den ökologisch nachhaltigen Anteil ihrer Umsatzerlöse, ihrer Investitions- und Betriebsausgaben berichten.

Die Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18.06.2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung

Seite 9/10 zum Schreiben vom 04.09.2024 an die Finanz-, Innen- und Wissenschaftsministerien der Länder

nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088 – kurz: Taxonomie-Verordnung – sieht ein einheitliches Klassifizierungssystem für Wirtschaftstätigkeiten vor, die als ökologisch nachhaltig eingestuft werden können. Der Anwendungsbereich der Berichtspflicht nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung umfasst Unternehmen, die nichtfinanzielle Angaben nach Artikel 19a oder Artikel 29a der Richtlinie 2013/34/EU – kurz: Bilanz-Richtlinie – zu veröffentlichen haben. Durch die Änderung der Art. 19a und 29a der Bilanz-Richtlinie durch die CSRD wird der Anwendungsbereich der Taxonomie-Verordnung analog ausgeweitet.

EU-Verordnungen gelten unmittelbar; sie sind nicht in nationales Recht zu transformieren. Dementsprechend braucht § 289c HGB-E auch nicht zwingend auf die Taxonomie-Verordnung zu verweisen. **Große Unternehmen**, die unmittelbar von der CSRD-Umsetzung betroffen sind, **haben künftig die ESRS anzuwenden und zusätzlich Angaben nach der Taxonomie-Verordnung innerhalb des Nachhaltigkeitsberichts aufzunehmen.**

Die Taxonomie-Verordnung gilt grundsätzlich (nur) für Unternehmen, die in den Anwendungsbereich der durch die CSRD angepassten Bilanz-Richtlinie fallen, d.h. Unternehmen, für die die Art. 19a oder 29a der Bilanz-Richtlinie eine Nachhaltigkeitsberichterstattung vorsehen. Privatrechtliche KMU der öffentlichen Hand (die nicht kapitalmarktorientiert sind) sowie öffentlich-rechtliche Organisationsformen fallen nicht unmittelbar in den Anwendungsbereich der CSRD.

Da die Taxonomie-Verordnung für diese Unternehmen nicht unmittelbar gilt, könnte sich allenfalls aus nationalem Recht eine Anwendungspflicht ergeben. Bislang ist jedoch keine Kodifizierung im HGB erfolgt. Der RegE CSRDUmSG unterstellt zwar implizit, dass Art. 8 der Taxonomie-Verordnung grundsätzlich einschlägig ist (so in § 289b Abs. 3 HGB-E zum befreienden Konzernnachhaltigkeitsbericht, in der Begründung zu § 289g HGB-E zu den Formatvorgaben und in § 324c Abs. 1 HGB-E zum Gegenstand und Umfang der Prüfung), jedoch findet sich keine entsprechende Regelung in § 289c HGB-E zum Inhalt des Nachhaltigkeitsberichts, sodass sich in diesen Fällen insoweit wohl aus dem HGB keine Pflicht zur Anwendung der Taxonomie-Verordnung ergeben dürfte.

Vom Wortlaut bundes-, landesrechtlicher oder satzungsmäßiger Rechnungslegungsvorschriften, die eine entsprechende Anwendung der Vorschriften des HGB verlangen, sind die Vorgaben der Taxonomie-Verordnung formal nicht explizit umfasst.

Allerdings wird derzeit noch diskutiert, ob eine generelle Pflicht zur Ergänzung der Nachhaltigkeitsberichterstattung um Angaben nach Art. 8 der Taxonomie-

Seite 10/10 zum Schreiben vom 04.09.2024 an die Finanz-, Innen- und Wissenschaftsministerien der Länder

Verordnung aus den ESRS abgeleitet werden kann (vgl. § 289c Abs. 6 HGB-E i.V.m. ESRS 1.113).

Aus einer (engen) wörtlichen Auslegung des HGB, nach der eine Pflicht zur Anwendung des Art. 8 der Taxonomie-Verordnung wohl nicht abgeleitet werden könnte, würde folgen, dass sich ab dem Geschäftsjahr 2025 die Nachhaltigkeitsberichterstattung öffentlicher Unternehmen vom Umfang her untereinander unterscheiden würde: Während *tatsächlich große* Kapitalgesellschaften zwingend auch die Angaben nach der Taxonomie-Verordnung als Teil der Nachhaltigkeitsberichterstattung aufnehmen müssen, wäre dies bei mittelbar betroffenen Unternehmen der öffentlichen Hand, die *wie große* Kapitalgesellschaften berichten müssen und sich auf eine wörtliche Auslegung der für sie einschlägigen Vorschriften berufen, nicht der Fall. Ob eine solche Ungleichbehandlung innerhalb der öffentlichen Unternehmen gewollt ist, sollte auch politisch weitergehend erörtert werden.

Angesichts der bestehenden, vielschichtigen Fragen und Rechtsunsicherheiten halten wir eine Aussage des jeweils zuständigen Gesetzgebers für wünschenswert, wie die Vorschriften auf Bundes-, Landes- bzw. kommunaler Ebene auszulegen sind.

Wir hoffen, dass die jeweils zuständigen Ministerien die Anregungen zeitnah aufgreifen und in Bezug auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung klare Vorschriften schaffen.

Für Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Daniel P. Siegel

Dr. Viola Eulner, WP StB
Technical Principal Public Sector

Der Prozess „Verminderung des CO₂-Ausstosses“ – ein Überblick zur Umsetzung als Beispiel

A) Grundlegung

- I. Grundsatz der Ökonomität und Technizität
- II. Bestimmung des Ziels: Grundsatz „smart“
- III. Beobachtungszeitraum: Beginn und Ende (von ... bis)
- IV. Beurteilungsgegenstand: zum Beispiel Verwaltungsgebäude einschließlich Personal nach dem Prinzip des Messbaren
- V. Die Wesentlichkeitskriterien

B) Vorgehen

- I. Inventarisierung zum Beginn des Beobachtungszeitraums
 - a) Gegenstand (Bestimmung des zu beurteilenden Inventars)
 - b) CO₂-Ausstoß
- II. Analyse: der Fragenkatalog
- III. Maßnahmen zur Verbesserung des CO₂-Ausstoßes innerhalb des Beobachtungszeitraums
- IV. Regularische Vorgaben: Umsetzung der Maßnahmen
- V. Effizienzkontrollen.

C) Ergebnis (Berichterstattung)

Formulierung des veränderten CO₂-Ausstoßes innerhalb des Beobachtungszeitraums

D) Ausblick

Weiteres Vorgehen und Erweiterung des Bewertungsgegenstands/-spektrums.

Die Wesentlichkeitsanalyse

Die Wesentlichkeitsanalyse ist ein zentrales Instrument, um die Inhalte des Nachhaltigkeitsberichts zu bestimmen. Ziel ist es, die Themen und Daten, die nach mindestens einer Perspektive wesentlich sind (inside-out und/oder outside-in), zu bestimmen. Die Durchführung ist in den ESRS grundsätzlich geregelt (vgl. European Sustainability Reporting Standards 1.28 kurz „ESRS“).

1. Die doppelte Wesentlichkeit als Grundprinzip

Wesentliche Auswirkung (**inside-out**) sind: Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf Nachhaltigkeitsbelange (Mensch & Umwelt);

finanzielle Wesentlichkeit (**outside-in**) sind: Auswirkungen der Nachhaltigkeitsbelange auf die finanziellen Ergebnisse des Unternehmens auf Basis vergangener oder zukünftiger Ereignisse wie zum Beispiel Veränderung von Geschäftsbeziehungen, Konditionen hinsichtlich Nutzung, Beschaffung, Qualität oder Preise erforderlicher natürlicher, personeller oder sozialer Ressourcen.

2. Durchführung der Wesentlichkeitsanalyse

Die Wesentlichkeitsanalyse betrachtet die Themen inklusive der Unterthemen oder Unterunternehmen jeweils mit dem Unterthema und dem Unterunterthema (die Themenhierarchie): ESRS E1 Klimawandel, ESRS E2 Umweltverschmutzung, ESRS E3 Wasser- und Meeresressourcen.

Die Bewertung soll nach folgenden Kriterien erfolgen:

Inside-out-Perspektive:

- Ausmaß
- Umfang
- Bei negativ: zusätzlich Unabänderlichkeit
- Bei potenziell: zusätzlich Wahrscheinlichkeit.

Outside-in-Perspektive:

Finanzielle Chancen und Risiken werden bewertet;

- Ausmaß
- Wahrscheinlichkeit.

3. Wesentliche Themen als Basis der Zielformulierung

Die ESRS fordern die Entwicklung von Zielen und Maßnahmen für die als wesentlich definierten Nachhaltigkeitsstrategien. Die Unternehmen sollen eine Nachhaltigkeitsstrategie erarbeiten, die sie anschließend in die **Unternehmensstrategie integrieren**. Klare Handlungsanleitungen lassen sich erstellen.

Für die definierten Themen werden Ziele formuliert. Die Fachabteilungen legen die Umsetzung und Maßnahmen zur Erreichung der Ziele fest und bestimmen, wie die Ziele erreicht werden.

WESENTLICHE ZIELE >>> ZIELE DEFINIEREN >>> Maßnahmen

4. Wirksame Ziele definieren

Die operativen Ziele werden „smart“ definiert.

S M A R T

Spezifisch

Messbar

Angemessen

Realistisch

Terminiert

Beispiel

Wirksame operative Ziele betreffen den **Erfassungsbereich** (zum Beispiel Scope-1- bis Scope-3- Emissionen), das **Basisjahr** der Erfassung (zum Beispiel 2023), das **Zieljahr** (zum Beispiel bis 2030) und die **Zielgröße** (zum Beispiel Senkung der THG-Emissionen um 50 %):

Die **Zielformulierung** lautet zum Beispiel: Das Unternehmen umfasst die komplette Wertschöpfungskette von der Beschaffung bis zum Verkauf eines Produkts (Scope-1- bis Scope-3- Emissionen) und verpflichtet sich, die absolute THG-Emission bis 2030 um 50 Prozent gegenüber 2023 zu reduzieren.

5. Anforderungen der Wesentlichkeitsanalyse nach ESRS

Für die Durchführung der Wesentlichkeitsanalyse bietet der Markt Checklisten an. Grenzwerte zur Wesentlichkeit kann das Unternehmen definieren und sollte sie transparent begründen. Ergebnis des Prozesses ist unter anderem eine Matrix, auf der die Themen benannt sind.

Nach dem Grad der Einwirkungen auf das Unternehmen (Outside-in-Perspektive) und dem Schweregrad der Auswirkungen des Unternehmens (Inside-out-Perspektive) werden die Kriterien der Umweltverschmutzung, der Klimaemissionen, der betroffenen Gemeinschaften und der Arbeitssicherheit gewichtet, soweit Einwirkungen die definierten Grenzwerte überschreiten.

6. Datenerhebung

Die Bestandsaufnahme zu einem Stichtag klärt, welche Daten dem Unternehmen bereits vorliegen.

Offenzulegende Kennzahlen zum Beispiel für E1 Klima (Auszug) – sofern wesentlich:

Scope 1: Treibhausgasemissionen (THG-Emissionen) in t CO_{2e}

Scope 2: THG-Emissionen in t CO_{2e}

Scope 3: THG-Emissionen in t CO_{2e}

THG-Emissionen insgesamt in t CO_{2e}

THG-Intensität nach Netto-Umsatz (t CO_{2e}/tausend oder Millionen Euro Umsatz)

und anderes.

Vgl. mein Sonder-Journal 26/2024: Die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen – unter besonderer Berücksichtigung des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung vom 24. Juli 2024 vom 1. September 2024 und weitere Literatur zum Beispiel: Handlungshilfe: 10 Schritte zur CSRD – Herausgeber: Bayrisches Landesamt für Umwelt und IHK Bayern, Januar 2024.