

# Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung (CSRD & EU-Taxonomie)

Verena Balke

8. Juni 2023

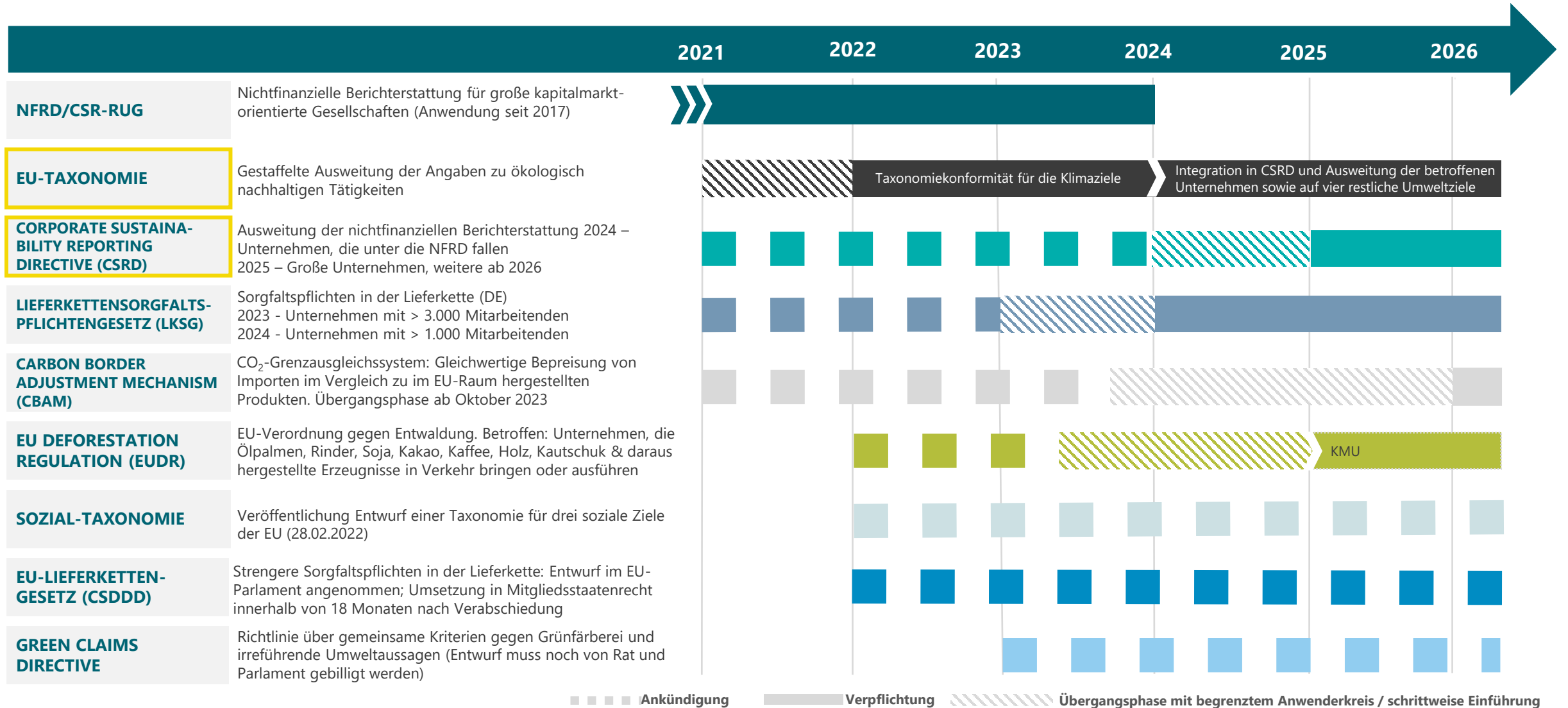
# Inhaltsverzeichnis

1	Überblick über die neuen Berichtspflichten	3
2	Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)	5
3	Funktionslogik der EU Taxonomie	12

# Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	Überblick über die neuen Berichtspflichten	3
2	Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)	5
3	Funktionslogik der EU Taxonomie	12

# Steigende regulatorische Anforderungen im Nachhaltigkeitsbereich (europäischer Einfluss)



# Inhaltsverzeichnis

1	Überblick über die neuen Berichtspflichten	3
<b>2</b>	<b>Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)</b>	<b>5</b>
3	Funktionslogik der EU Taxonomie	12

## Wichtigste Eckdaten der CSRD - Anstieg der berichtspflichtigen Unternehmen in Deutschland von derzeit ca. 550 auf bis zu 15.000 Unternehmen

### EU PIEs mit >500 Mitarbeitenden:

Unternehmen, die gemäß § 289b oder § 315b HGB bereits eine nichtfinanzielle Berichterstattung erstellen müssen

### Weitere Unternehmensgruppen:

- > Kapitalmarktorientierte KMU (Opt-out bis 2028 möglich)
- > kleine nicht komplexe Kreditinstitute
- > firmeneigene Versicherungen

2024

2026



2025

### Alle „großen“ Unternehmen und Konzerne:

- > Größenklasse gemäß § 267 HGB (2 von 3 Kriterien zu erfüllen):
  - Bilanzsumme > EUR 20 Mio.
  - Umsatz > EUR 40 Mio.
  - mehr als 250 Mitarbeitende
- > Konzernlagebericht ist um eine Nachhaltigkeits-Erklärung zu erweitern erstmalig für das Geschäftsjahr 2025. Aufstellung hat bis Mai 2026 zu erfolgen.

2028

### Nicht-EU Unternehmen:

Unternehmen mit Niederlassungen oder Tochterunternehmen im Unionsgebiet und > EUR 150 Mio. Nettoumsatz innerhalb der EU

■ Relevante Anwenderkategorie für viele Ebner Stolz Mandanten

## CSRD: Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung

### Wie: Eckpunkte der Berichterstattung

- › Nachhaltigkeitsberichterstattung im **Lagebericht** über Umwelt-, Sozial- und Governance-Aspekte inkl. EU-Taxonomie
- › **Digitales Tagging** der Nachhaltigkeitsinformationen analog zum restlichen Lagebericht (ESEF)
- › **Verpflichtende Prüfung mit begrenzter Sicherheit** der Nachhaltigkeitserklärung (Limited Assurance) mit Ausblick auf Prüfung mit hinreichender Sicherheit (Reasonable Assurance); Gesonderte Überwachung der Prüfungsqualität
- › Vereinheitlichung der Berichterstattung durch **verpflichtende Standards** (siehe rechts)

### Was: Angabepflichten gemäß neuer Berichtsstandards \*

> 900

- › **Datenpunkte** in 82 Disclosure Requirements in 12 Berichtsstandards (davon >800 qualitativ und >100 quantitativ)

72

- › Davon **verpflichtend** zu berichten (45 qualitativ und 27 quantitativ) sowie zusätzlich verpflichtende Inhalte gemäß einem vorgegebenen Prozess (**Wesentlichkeitsanalyse**)

18

- › Leistungskennzahlen (Umsatz, CapEx, OpEx) zu taxonomiekonformen Wirtschaftstätigkeiten für insgesamt 6 Umweltziele der **EU Taxonomie**



Frühzeitige Etablierung von Prozessen zur Datenerhebung und Berichterstattung zwingend erforderlich!

\* Eigene Analyse basierend auf [ESRS Drafts Nov. 2022](#)

# CSRD: Grundlagen der Nachhaltigkeitsberichterstattung

## Übergeordneter Gegenstand der Berichterstattung (Art. 1 (3) CSRD)

a) Geschäftsmodell & Strategie

c) Rolle und Qualifikation von Verwaltungs-, Geschäftsführungs- und Aufsichtsorganen in Bezug auf Nachhaltigkeit

d) Policies zu Nachhaltigkeitsthemen

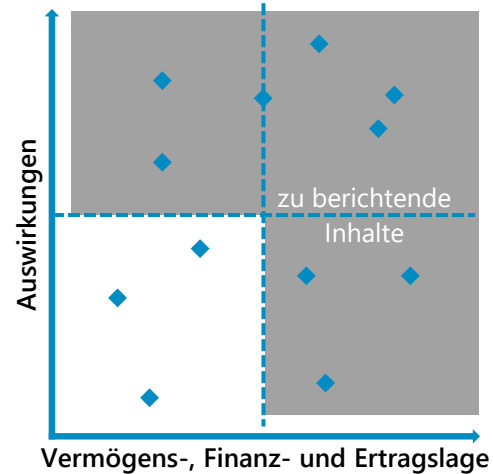
e) Due Diligence-Prozess für Nachhaltigkeitsthemen, negative Auswirkungen entlang der Wertschöpfungskette, Maßnahmen für diese

b) Nachhaltigkeitsziele

da) Anreizsysteme mit Nachhaltigkeitsbezug für die Governance Organe

f) Risiken in Bezug auf Nachhaltigkeitsthemen und Umgang mit diesen

g) Leistungskennzahlen



### „Doppelte Wesentlichkeit“ nach der CSRD:

Berichterstattung über Aspekte,

- › die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft („**financial materiality**“) relevant sind **oder**
- › auf die das Unternehmen durch seine Geschäftstätigkeit wesentlichen Einfluss hat, z.B. Auswirkungen auf die Umwelt oder die Gesellschaft („**impact materiality**“)

Vorgehen:

- › Für die Bestimmung der Berichtsinhalte ist gemäß [Draft] ESRS 1 eine **Wesentlichkeitsanalyse** durchzuführen.
- › **Einige Inhalte sind dabei unabhängig von dieser immer verpflichtend** zu berichten (siehe [Draft] ESRS 2 Appendix C und [Draft] ESRS 1 Appendix F), unter anderem ESRS 2, ESRS E1 sowie Angaben, die aufgrund anderer EU Gesetzgebung wie der Offenlegungs-VO zu berichten sind.



# CSRD: Details der Nachhaltigkeitsberichterstattung

## Umsetzung in den European Sustainability Reporting Standards (ESRS)

### Cross-Cutting Standards

ESRS 1 – Allgemeine Bestimmungen für Berichterstattung

ESRS 2 – Informationen zu Strategie, Unternehmensführung, Nachhaltigkeitsauswirkungen, Risiko- und Chancenbewertung und Management

### Branchenübergreifende thematische Standards

UMWELT

ESRS E1 – Climate change

ESRS E2 – Pollution

ESRS E3 – Water and marine resources

ESRS E4 – Biodiversity and ecosystems

ESRS E5 – Resource use and circular economy

SOZIALES

ESRS S1 – Own workforce

ESRS S2 – Workers in the value chain

ESRS S3 – Affected communities

ESRS S4 – Consumers and end-users

UNTERNEHMEN  
SFÜHRUNG

ESRS G1 – Business conduct

### Sektorspezifische Standards

- > Standardentwicklung in 3 Phasen; Verabschiedung im Juni 2024, Juni 2025 und Juni 2026
- > Priorisierung der Sektoren basierend auf Nachhaltigkeitsrisiken und Auswirkungen der Branchen

PHASE 1

- > Agriculture and Farming
- > Coal mining
- > Mining
- > Oil and Gas – upstream

- > Oil and Gas – mid/downstream
- > Energy production and utilities
- > Road transport

- > Motor vehicle production
- > Textiles, accessories, Footwear and Jewellerys
- > Food and Beverages

### Ausblick weitere Standards und Leitlinien

Standard für Nicht-EU-Unternehmen

Standard für kapitalmarktorientierte KMU

Freiwillige Leitlinien: nicht-kapitalmarktorientierte KMU

# CSRD Umsetzung: Verpflichtende Datenpunkte (basierend auf [Draft] ESRS 2 Appendix C)

## ESRS 2

GOV-1 19(d): Geschlechterdiversität im Vorstand

GOV-1 19(e): Anteil der unabhängigen Mitglieder im Vorstand

GOV-4 30: Erklärung zur Due Diligence

SBM-1 38(d) i-iv: Beteiligung an Aktivitäten im Zusammenhang mit fossilen Brennstoffen, chemischer Produktion, umstrittenen Waffen und der Herstellung von Tabak

## ESRS E1

E1-1 13: Übergangsplan zur Erreichung der Klimaneutralität bis 2050

E1-1 15(f): Unternehmen, die von den Pariser Benchmarks ausgeschlossen sind

E1-4 32: Ziele zur Reduzierung der THG-Emissionen

E1-5 35(a): Energieverbrauch aus nicht erneuerbaren Quellen, aufgeschlüsselt nach Quellen (nur High Climate Impact Sectors)

E1-5 36: Energieverbrauch und Mix

E1-5 37-40: Energieintensität in Verbindung mit Aktivitäten in High Climate Impact Sectors

E1-6 41: Brutto Scope 1,2,3 und Gesamt-THG Emissionen

E1-6 50-52: Brutto THG-Emissionsintensität

E1-7 58: THG-Abbau und Kohlenstoffgutschriften

E1-9 63: Exposition des Benchmark-Portfolios gegenüber klimabedingten physischen Risiken

E1-9 63(a): Disaggregation der Geldbeträge nach akutem und chronischem physischem Risiko

E1-9 63(c): Standort wichtiger Vermögenswerte gefährdet durch wesentliches physisches Risiko

E1-9 64(c): Breakdown des Buchwertes des Immobilienvermögens nach Energie-Effizienz Klassen

E1-9 66: Grad der Exposition des Portfolios gegenüber klimabezogenen Chancen

## ESRS E2

E2-4 27(a)-(d): Tonnen an Emissionen von Luftschadstoffen, Wasser, anorganischen Schadstoffen und ozonabbauenden Stoffen, die durch das Unternehmen verursacht wurden

## ESRS E3

E3-1 8: Wasser- und Meeresressourcen

E3-1 12: Spezifische Strategie

E3-1 13: Nachhaltige Ozeane und Meere

E3-4 28(a): Gesamtes recyceltes und wiederverwendetes Wasser

E3-4 29: Gesamter Wasserverbrauch in m3 pro Nettoeinnahmen aus eigenem Betrieb

## ESRS E4

IRO-1-E4 22(d), 22(e) & 22(f)

E4-2 27(b) & (c): Nachhaltige auf Boden/ Landwirtschaft und Ozeane/ Meere bezogene Praktiken oder Strategien

E4-2 27(d): Politiken zur Bekämpfung der Entwaldung

## ESRS E5

E5-5 38(d): Nicht recycelte Abfälle

E5-5 40: Gefährliche und radioaktive Abfälle

## ESRS S1

SBM-3-S1 16(f) & (g): Risiko von Vorfällen mit Zwangs- und Kinderarbeit

S1-1 22: Menschenrechtspolitische Verpflichtungen

S1-1 23: Richtlinien der Due Diligence, die durch die International Labor Organisation adressiert werden (Konventionen 1-8)

S1-1 24: Prozesse und Maßstäbe zur Verhinderung des Menschenhandels und Strategie zur Prävention oder Managementsystem von Arbeitsunfällen

S1-3 33(c): Bearbeitungsmechanismen für Beschwerden

S1-14 84(b) & (c): Anzahl der Todesopfer und Anzahl und Rate arbeitsbedingter Unfälle

S1-14 84(e): Anzahl der Fehltage aufgrund von Verletzungen, Unfällen, Todesfällen oder Krankheit

S1-16 92(a): Unbereinigte und gewichtete durchschnittliche Gender Pay Gap

S1-16 92(b): Verhältnis übermäßiger CEO-Vergütung

S1-17 98(a): Vorfälle von Diskriminierung

S1-17 99(a): Verstöße gegen die UNGC-Grundsätze und OECD

## ESRS S2

SBM 3-S2 11(b): Signifikantes Risiko von Zwangs- oder Kinderarbeit in der Wertschöpfungskette

S2-1 17: Menschenrechtspolitische Verpflichtungen

S2-1 18: Politiken bezogen auf Arbeitnehmer in der Wertschöpfungskette

S2-1 19: siehe S1-1 23 & S1-17 99(a)

S2-4 36: Menschenrechtsthemen und Vorfälle im Zusammenhang mit der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette

## ESRS S3

S3-1 16: Menschenrechtspolitische Verpflichtungen

S3-1 17: siehe S1-17 99(a)

S3-4 35: Menschenrechtsthemen und Vorfälle

## ESRS S4

S4-1 15: Politiken für Konsumenten & Endverbraucher

S4-1 16: siehe S1-17 99(a)

S4-4 33: Menschenrechtsthemen und Vorfälle

## ESRS G1

G1-1 10(b): Übereinkommen der Vereinten Nationen gegen Korruption

G1-1 10(d): Schutz von Whistleblowern

G1-4 23(b): Geldbußen für Verstöße gegen Anti-Korruptions- und Anti-Bestechungsgesetze

G1-4 25: Standards zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung

# Zukünftige Berichtspflichten am Beispiel des Entwurf EU-Nachhaltigkeitsstandard ESRS E1: Klimawandel (Draft Nov. 2022, inhaltlich vom EFRAG SRB angenommen)

## STRATEGIE

Unternehmensstrategie, Einflüsse des Klimawandels sowie Chancen & Risiken

- › Offenlegung des Übergangsplans zur Eindämmung der Klimakrise (E1-1)
- › Integration von Strategien zum Klimawandel und Performance in Anreizsystemen (Angabe im Zusammenhang mit ESRS 2 GOV-3)
- › Beschreibung der Belastbarkeit von Strategie und Geschäftsmodell in Bezug auf den Klimawandel (Angabe im Zusammenhang mit ESRS 2 SBM 3)
- › Prozesse zur Identifizierung und Bewertung wesentlicher klimabezogener Auswirkungen, Risiken und Chancen (GHG-Emissionen, physikalische Risiken und Übergangschancen und –risiken) (Angabe im Zusammenhang mit ESRS 2 IRO-1)

## UMSETZUNG

Regelungen, Ziele & Maßnahmen

- › Regelungen zur Eindämmung des Klimawandels, zur Anpassung an den Klimawandel, zur Energieeffizienz und zum Einsatz erneuerbarer Energien (E1-2)
- › Aktionspläne und Mittel zur Eindämmung des Klimawandels (E1-3)
- › Klimabezogene Ziele (E1-4)

## LEISTUNGSMESSUNG

Energieverbrauch, GHG-Emissionen (Scope 1-3), finanzielle Auswirkungen der physischen Risiken & Übergangsrisiken

- › Gesamtenergieverbrauch und Mix (E1-5)
- › Gesamte GHG-Emissionen und Brutto GHG-Emissionen der 3 Scopes (E1-6)
- › GHG Abbau und GHG Minderungsprojekte, finanziert durch Carbon Credits (E1-7)
- › Interne Kohlenstoffbepreisung (E1-8)
- › Potenzielle finanzielle Auswirkung von physikalischen, Übergangsrisiken und klimabezogenen Chancen (E1-9)

# Inhaltsverzeichnis

1	Überblick über die neuen Berichtspflichten	3
2	Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)	5
<b>3</b>	<b>Funktionslogik der EU Taxonomie</b>	<b>12</b>

# Nichtfinanzielle Berichterstattung heute: Die EU Taxonomie auf einen Blick

„ Ein Klassifizierungssystem, das Kriterien für ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten festlegt. “

## WAS?

### Quantitative Angabe (KPIs) des Anteils von

- Umsatz,
- CapEx und
- OpEx

in Verbindung mit nachhaltigen („taxonomiekonformen“)

Wirtschaftstätigkeiten für die sechs EU-Umweltziele:

- Klimaschutz
- Anpassung an den Klimawandel
- Wasser- und Meeresressourcen
- Kreislaufwirtschaft
- Umweltverschmutzung
- Biodiversität

### Ergänzende Qualitative Angaben

## WARUM?

Förderung einer Kapital(um)allokation zur Erreichung der EU Klima- und Umweltziele durch Schaffung von Transparenz und Vergleichbarkeit zu Geschäftsmodellen, Assets und unternehmerischen Tätigkeiten: Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen (Taxonomie-VO) und ergänzende delegierte Rechtsakte

## WER?

**Derzeit:** Alle Unternehmen, die nichtfinanzielle Informationen nach Art. 19a bzw. Art. 29a der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates veröffentlichen müssen (derzeit die meisten großen kapitalmarktorientierten Unternehmen, Kreditinstitute und Versicherungen (EU PIEs) mit mehr als 500 Mitarbeitenden)

**Ab Inkrafttreten der CSRD:** alle großen Unternehmen als Teil ihrer nichtfinanziellen Berichterstattung

## WO?

**Derzeit:** Veröffentlichung innerhalb der (zusammengefassten) nichtfinanziellen Erklärung bzw. des (zusammengefassten) nichtfinanziellen Berichts, für Veröffentlichungen ab dem 01.01.2023 (GJ 2022) in Form standardisierter Tabellenvorlagen

**Ab Inkrafttreten der CSRD:** Veröffentlichung im Rahmen der nichtfinanziellen Berichterstattung im Lagebericht

## WANN?

Dreistufige Umsetzung nach Offenlegungszeitpunkt:

- ab dem 01.01.2022 (GJ 2021): **Taxonomiefähigkeit** für Klimaschutz und Anpassung an den Klimawandel
- ab dem 01.01.2023 (GJ 2022): **Taxonomiekonformität** für die beiden Klimaziele
- ab dem 01.01.2025 (GJ 2024): zusätzlich Angaben für weitere vier Umweltziele

# EU Taxonomie: Überblick über die Anforderungen

## Kriterien für ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten

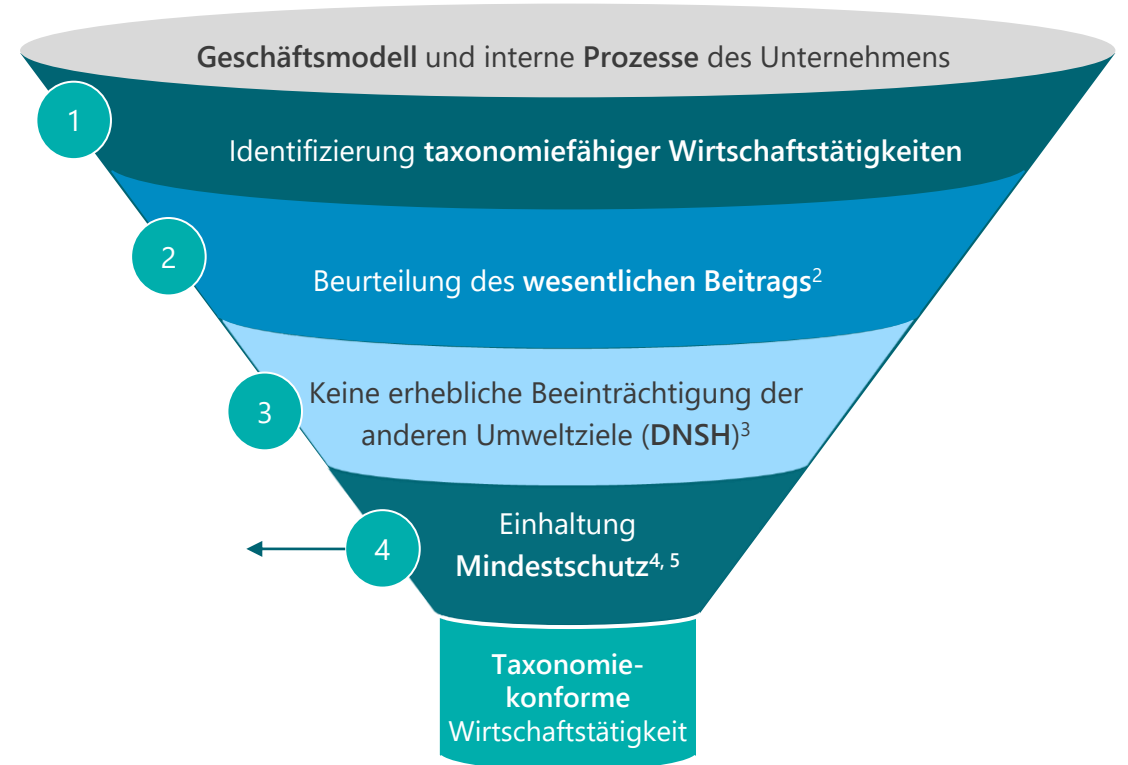
### Beitrag der Tätigkeit zu einem der 6 Umweltziele<sup>1</sup>

seit Geschäftsjahr 2021*	Klimaschutz	Anpassung an den Klimawandel
	Nachhaltige Nutzung und Schutz von Wasser- und Meeresressourcen	Übergang in eine Kreislaufwirtschaft
voraussichtlich ab Geschäftsjahr 2024	Vermeidung und Verminderung von Umweltverschmutzung	Schutz der Biodiversität und Wiederherstellung der Ökosysteme

\* Für das Geschäftsjahr 2021 waren für die beiden Klimaziele, „Klimaschutz“ und „Anpassung an den Klimawandel“ zunächst nur Angaben zur Taxonomiefähigkeit (Anforderung 1) zu machen (sogenannte „Erleichterungsvorschriften“)

Ab 01.01.2023 auch Kriterien zur Einstufung von **Atomenergie- und Erdgasaktivitäten** als Übergangstätigkeiten im Sinne der beiden Klimaziele

### Anforderungen an nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten



### Berechnung der drei Key Performance Indicators (Umsatz, CapEx und OpEx) für Nicht-Finanzunternehmen

<sup>1</sup> Art. 3 Taxonomie-VO

<sup>2</sup> Art. 9 Taxonomie-VO

<sup>3</sup> Art. 3a i.V.m. Art. 10-16 Taxonomie-VO

<sup>4</sup> Art. 3b i.V.m. Art. 17 Taxonomie-VO

<sup>5</sup> Art. 3c i.V.m. Art. 18 Taxonomie-VO

## Vier weitere nicht-klimabezogene Umweltziele (Entwurf)

Am 5. April 2023 startete die Europäische Kommission eine vierwöchige Feedback-Phase zu vier weiteren Umweltzielen:



### Nachhaltige Nutzung und Schutz von Wasser- und Meeresressourcen

- › Berichterstattung 2024 (über 2023): Taxonomiefähigkeit
- › Berichterstattung 2025 (über 2024): Taxonomiefähigkeit und Taxonomiekonformität
- › 23-seitiger Entwurf des delegierten Rechtsaktes



### Übergang in eine Kreislaufwirtschaft

- › Berichterstattung 2024 (über 2023): Taxonomiefähigkeit
- › Berichterstattung 2025 (über 2024): Taxonomiefähigkeit und Taxonomiekonformität
- › 77-seitiger Entwurf des delegierten Rechtsaktes



### Vermeidung und Verminderung von Umweltverschmutzung

- › Berichterstattung 2024 (über 2023): Taxonomiefähigkeit
- › Berichterstattung 2025 (über 2024): Taxonomiefähigkeit und Taxonomiekonformität
- › 37-seitiger Entwurf des delegierten Rechtsaktes

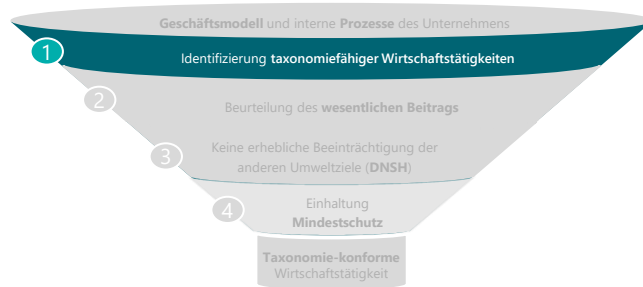


### Schutz der Biodiversität und Wiederherstellung der Ökosysteme

- › Berichterstattung 2024 (über 2023): Taxonomiefähigkeit
- › Berichterstattung 2025 (über 2024): Taxonomiefähigkeit und Taxonomiekonformität
- › 20-seitiger Entwurf des delegierten Rechtsaktes

Die delegierten Rechtsakte beinhalten kurze Beschreibungen, Bewertungskriterien für einen wesentlichen Beitrag und DNSH-Kriterien für weitere Wirtschaftstätigkeiten. Die finalen delegierten Rechtsakte sollen im Juni 2023 erlassen werden. Nach der „Einspruchsfrist“ von i.d.R. (mind.) zwei Monaten tritt der delegierte Rechtsakt in Kraft und gilt ab dem 1. Januar 2024.

# Umsetzung der Anforderungen (1): Identifizierung taxonomiefähiger Tätigkeiten



- › Sichtung der **Beschreibungen der Wirtschaftstätigkeiten** aus dem jeweiligen Annex der Delegierten Rechtsakte für das untersuchte Umweltziel (die dort genannten **NACE Codes** können als zusätzliche Orientierung dienen)
- › Neben dem **Kerngeschäft** sind auch **unterstützende Prozesse** (z.B. Stromgewinnung oder Logistik) und **Investitionsprojekte** (z.B. Gebäudesanierung, Anschaffung von Elektroautos für den Fuhrpark) zu erfassen
- › Wirtschaftstätigkeiten gelten entweder als direkt relevant, ermöglichend oder als Übergangstätigkeit

## Indikatives Vorgehen anhand eines Beispiels

### Auszug aus Anhang I: Klimaschutz

7.	Baugewerbe und Immobilien .....	180
7.1.	Neubau .....	180
7.2.	Renovierung bestehender Gebäude.....	184
7.3.	Installation, Wartung und Reparatur von energieeffizienten Geräten .....	186
7.4.	Installation, Wartung und Reparatur von Ladestationen für Elektrofahrzeuge in Gebäuden (und auf zu Gebäuden gehörenden Parkplätzen) .....	189
7.5.	Installation, Wartung und Reparatur von Geräten für die Messung, Regelung und Steuerung der Gesamtenergieeffizienz von Gebäuden .....	190
7.6.	Installation, Wartung und Reparatur von Technologien für erneuerbare Energien ..	191

#### 7.2. Renovierung bestehender Gebäude

##### Beschreibung der Tätigkeit

Hoch- und Tiefbauarbeiten oder deren Vorbereitung.

Die Wirtschaftstätigkeiten in dieser Kategorie können gemäß der mit der Verordnung (EG) Nr. 1893/2006 aufgestellten statistischen Systematik der Wirtschaftszweige mehreren NACE-Codes, insbesondere F.41 und F.43, zugeordnet werden.

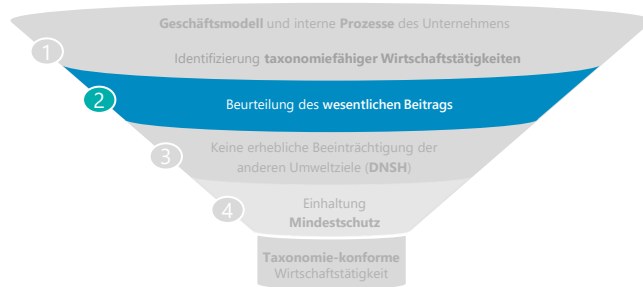
Eine Wirtschaftstätigkeit in dieser Kategorie ist eine Übergangstätigkeit gemäß Artikel 10 Absatz 2 der Verordnung (EU) 2020/852, wenn sie die in diesem Abschnitt dargelegten technischen Bewertungskriterien erfüllt.

### Ergebnis:

Liste aller **taxonomiefähigen Wirtschaftstätigkeiten** als Basis der Analyse der Taxonomiekonformität (Schritt 2)



## Umsetzung der Anforderungen (2): Beurteilung des wesentlichen Beitrags



- › Analyse der identifizierten taxonomiefähigen Wirtschaftstätigkeiten (Ergebnis Schritt 1) und Bestimmung, ob diese die jeweiligen **technischen Bewertungskriterien** des relevanten Annexes in Bezug auf einen **wesentlichen Beitrag zum Umweltziel** erfüllen
- › Sammlung und Dokumentation eventuell geforderter Nachweise

### Indikatives Vorgehen anhand eines Beispiels

#### 7.2. Renovierung bestehender Gebäude

*Technische Bewertungskriterien*

---

Wesentlicher Beitrag zum Klimaschutz

---

Die Gebäuderenovierung entspricht den geltenden Anforderungen an größere Renovierungen<sup>298</sup>.

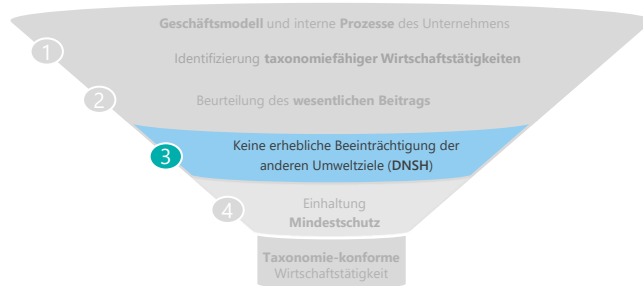
Alternativ führt sie zu einer Verringerung des Primärenergiebedarfs um mindestens 30 %<sup>299</sup>.

**Ergebnis:**

Technische Bewertungskriterien werden erfüllt:  
Weiter zu Schritt 3

Technische Bewertungskriterien werden nicht erfüllt:  
Ausweis der Wirtschaftstätigkeit als taxonomiefähig aber nicht taxonomiekonform

# Umsetzung der Anforderungen (3): Prüfung erheblicher Beeinträchtigungen



- › Analyse der identifizierten taxonomiefähigen Wirtschaftstätigkeiten mit wesentlichem Beitrag (Ergebnis Schritt 2) mit Hinblick auf die **Vermeidung erheblicher Beeinträchtigungen** (Do No Significant Harm (DNSH) Kriterien) der anderen Umweltziele auf Basis der jeweiligen **technischen Bewertungskriterien** des relevanten Annexes
- › Sammlung und Dokumentation eventuell geforderter Nachweise

## Indikatives Vorgehen anhand eines Beispiels

### 7.2. Renovierung bestehender Gebäude

#### Vermeidung erheblicher Beeinträchtigungen

2) Anpassung an den Klimawandel	Die Tätigkeit erfüllt die Kriterien in Anlage A zu diesem Anhang.
3) Nachhaltige Nutzung und Schutz von Wasser- und Meeresressourcen	Bei Installation im Rahmen der Renovierungsarbeiten, außer Renovierungsarbeiten in Wohngebäudeeinheiten, wird der angegebene Wasserverbrauch für die folgenden sanitärtechnischen Geräte durch Produktdatenblätter, ein Bauzertifikat oder eine in der Union bestehende Produktkennzeichnung gemäß den technischen Spezifikationen in Anlage E zu diesem Anhang bescheinigt: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Wasserhähne an Handwaschbecken und Spülenarmaturen haben einen maximalen Wasserdurchfluss von 6 Litern/min;</li> <li>(b) Duschen haben einen maximalen Wasserdurchfluss von 8 Litern/min;</li> <li>(c) Toiletten, einschließlich WC-Anlagen, Becken und Spülkästen, haben ein volles Spülvolumen von höchstens 6 Litern und ein durchschnittliches Spülvolumen von höchstens 3,5 Litern;</li> <li>(d) Urinale verwenden höchstens 2 Liter/Becken/Stunde. Das volle Spülvolumen von Spülurinalen beträgt höchstens 1 Liter.</li> </ul>

4) Übergang zu einer Kreislaufwirtschaft

Ein Massenanteil von mindestens 70 % der auf der Baustelle anfallenden nicht gefährlichen Bau- und Abbruchabfälle (ausgenommen natürlich vorkommende Materialien, die in Kategorie 17 05 04 des mit der Entscheidung 2000/532/EG der Kommission festgelegten europäischen Abfallverzeichnisses fallen) wird gemäß der Abfallhierarchie und gemäß dem EU-Protokoll über die Bewirtschaftung von Bau- und Abbruchabfällen<sup>300</sup> für die Wiederverwendung, das Recycling und eine sonstige stoffliche Verwertung, einschließlich Auffüllarbeiten, bei denen Abfälle als Ersatz für andere Materialien zum Einsatz kommen, vorbereitet. Gemäß dem EU-Protokoll über die Bewirtschaftung von Bau- und Abbruchabfällen begrenzen die Betreiber das Abfallaufkommen bei Bau- und Abbruchprozessen, und zwar unter Berücksichtigung der besten verfügbaren Techniken und unter Anwendung selektiver Abbruchverfahren, um die Beseitigung und die sichere Handhabung von gefährlichen Stoffen zu ermöglichen und die Wiederverwendung und ein hochwertiges Recycling durch die selektive Beseitigung von Materialien zu erleichtern, wobei verfügbare Sortiersysteme für Bau- und Abbruchabfälle zum Einsatz kommen.

Durch die Auslegung der Gebäude und die Bautechnik wird die Kreislaufwirtschaft unterstützt und anhand der Norm ISO 20887<sup>301</sup> oder anderer Normen für die Bewertung der Demontage oder der Anpassungsfähigkeit von Gebäuden wird nachgewiesen, dass die Auslegung die Ressourceneffizienz, Anpassungsfähigkeit, Flexibilität und Demontagefähigkeit erhöht und somit Wiederverwendung und Recycling ermöglicht.

5) Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung

Baubestandteile und Baustoffe erfüllen die Kriterien in Anlage C zu diesem Anhang.

Bei der Gebäuderenovierung verwendete Baubestandteile und Baustoffe, mit denen Bewohner in Berührung kommen können<sup>302</sup>, emittieren weniger als 0,06 mg Formaldehyd pro m<sup>3</sup> Baustoff oder Bestandteil nach Prüfung gemäß den Bedingungen in Anhang XVII der Verordnung (EG) Nr. 1907/2006 und weniger als 0,001 mg andere krebserregende flüchtige organische Verbindungen der Kategorien 1A und 1B pro m<sup>3</sup> Baustoff oder Bestandteil nach Prüfung gemäß CEN/EN 16516 oder ISO 16000-3:2011<sup>303</sup> oder anderen gleichwertigen genormten Prüfbedingungen und -methoden<sup>304</sup>.

Es werden Maßnahmen getroffen, um Lärm-, Staub- und Schadstoffemissionen während der Bau- oder Wartungsarbeiten zu verringern.

6) Schutz und Wiederherstellung der Biodiversität und der Ökosysteme

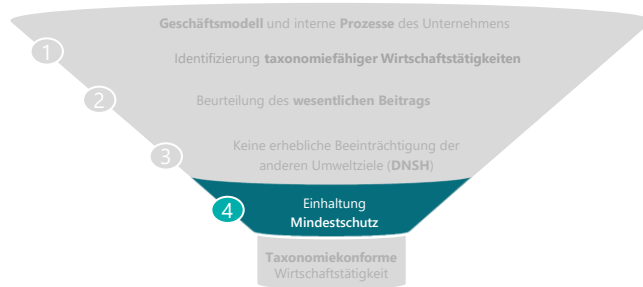
Keine Angabe

Ergebnis:

DNSH-Kriterien werden erfüllt:  
Weiter zu Schritt 4

DNSH-Kriterien werden nicht erfüllt:  
Ausweis der Wirtschaftstätigkeit als taxonomiefähig aber nicht taxonomiekonform

# EU Taxonomie Umsetzung (4): Einhaltung des Mindestschutzes



- > Prüfung, ob die identifizierten taxonomiefähigen Wirtschaftstätigkeiten (mit wesentlichem Beitrag und ohne erhebliche Beeinträchtigung der anderen Umweltziele (Ergebnis Schritt 3) unter Einhaltung des in der **Taxonomie-VO definierten Mindestschutzes** ausgeübt werden
- > Sammlung und Dokumentation eventuell geforderter Nachweise
- > **Final Report der Platform on Sustainable Finance zur Operationalisierung vom 11.10.2022:** Der für die EU Kommission nicht bindende Bericht enthält Vorschläge für **Kriterien zu Menschen- und Arbeitsrechten, Anti-Korruption und Bestechung, wettbewerbswidrigem Verhalten und Steuern**

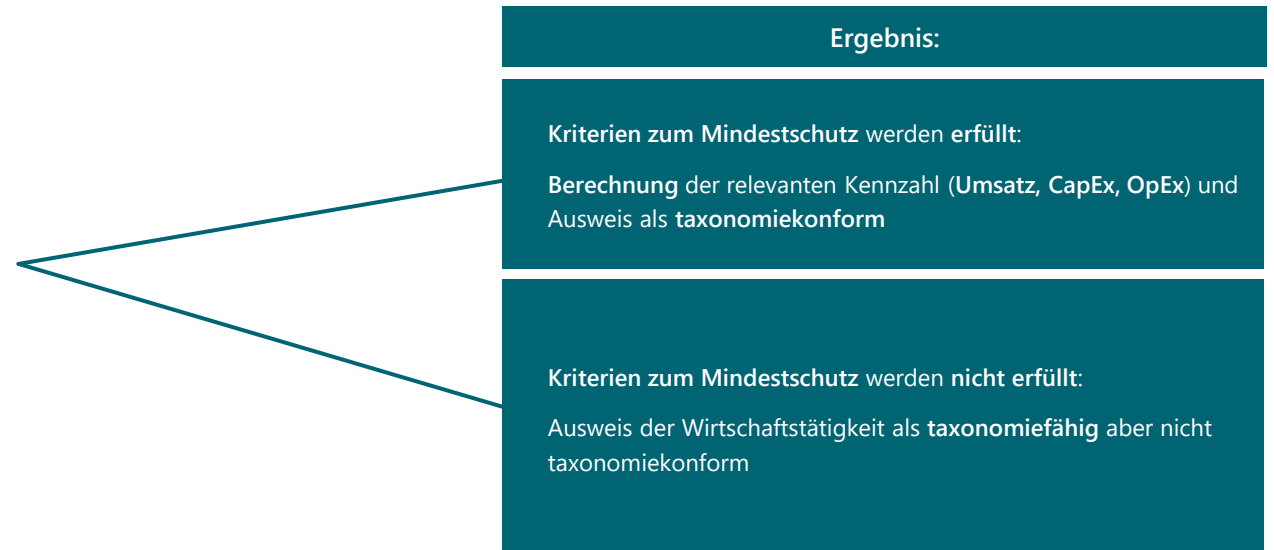
Auszug aus der Taxonomie-VO:

*Artikel 18*

**Mindestschutz**

(1) Bei dem in Artikel 3 Buchstabe c genannten Mindestschutz handelt es sich um Verfahren, die von einem eine Wirtschaftstätigkeit ausübenden Unternehmen durchgeführt werden, um sicherzustellen, dass die OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen und die Leitprinzipien der Vereinten Nationen für Wirtschaft und Menschenrechte, einschließlich der Grundprinzipien und Rechte aus den acht Kernübereinkommen, die in der Erklärung der Internationalen Arbeitsorganisation über grundlegende Prinzipien und Rechte bei der Arbeit festgelegt sind, und aus der Internationalen Charta der Menschenrechte, befolgt werden.

(2) Bei der Umsetzung der Verfahren gemäß Absatz 1 des vorliegenden Artikels halten sich die Unternehmen an den Grundsatz „Vermeidung erheblicher Beeinträchtigungen“ nach Artikel 2 Nummer 17 der Verordnung (EU) 2019/2088.



## Mindestschutzkriterien

Im Report identifizierte Unterthemen der OECD-Leitsätze mit Relevanz für die Vorgaben von Art. 18:



### MENSCHENRECHTE

---

- › Achtung der Menschenrechte
- › Menschenrechtlichen Sorgfaltspflichten nachkommen



### ANTIKORRUPTION

---

- › Verbot von Bestechungsgeldern und sonstigen ungerechtfertigten Vorteilen
- › Angemessene Prozesse zur Prävention und Aufdeckung von Bestechung



### BESTEUERUNG

---

- › Einhaltung der Steuergesetze
- › Governance im Steuerbereich und Risikomanagementstrategien



### FAIRER WETTBEWERB

---

- › Ausübung der Geschäftstätigkeit unter Beachtung aller wettbewerblichen Bestimmungen
- › Sensibilisierung von Mitarbeitenden und Führungskräften

Quelle: OECD Leitsätze für multinationale Unternehmen IV, VII, X, XI, & Leitprinzipien der Vereinten Nationen für Wirtschaft und Menschenrechte





# Unser Programm

Überblick zur neuen CSRD-Regulatorik	04.05.2023
ESG: Was die Geschäftsführung / der Vorstand wissen muss	01.06.2023
CSRD-Wesentlichkeitsanalyse: Wie identifiziert man zukünftige Lageberichts-inhalte?	22.06.2023
Analyse und Bewertung nichtfinanzieller Risiken	06.07.2023
Die Standards der Berichterstattung: European Sustainability Reporting Standards (ESRS)	20.07.2023
EU-Taxonomie: Grüner Umsatz, OpEx und CapEx	03.08.2023
Die Nachhaltigkeitsstrategie als Bestandteil der Unternehmensstrategie	17.08.2023
Nichtfinanzielles internes Kontrollsystem	07.09.2023
Fokus Berichterstattung: Integration in den Lagebericht	21.09.2023
Maschinenlesbarkeit der Nachhaltigkeitserklärung (ESEF-Tagging)	05.10.2023
Ratschläge zur zukünftigen verpflichtenden Prüfung von CSRD-Informationen	19.10.2023
ESG: Was der Beirat / Aufsichtsrat wissen muss	02.11.2023
Nachhaltige Finanzierungen	16.11.2023
Green Tax	07.12.2023
...	...



# EBNER STOLZ

WIRTSCHAFTSPRÜFER  
STEUERBERATER  
RECHTSANWÄLTE  
UNTERNEHMENSBERATER

## Kontakt

Alexander Glöckner

[alexander.gloeckner@ebnerstolz.de](mailto:alexander.gloeckner@ebnerstolz.de)

Tel.: +49 69 450907-247

Mobil: +49 174 743892

Verena Balke

[verena.balke@ebnerstolz.de](mailto:verena.balke@ebnerstolz.de)

Tel. +49 69 450907-179

Mobil +49 172 3849862

Ebner Stolz

[www.ebnerstolz.de](http://www.ebnerstolz.de)



# Steuerupdate - Stromsteuer

Julia Kurzrock

8. Juni 2023



# Stromsteuer allgemein

## VERBRAUCHSTEUERN

- › Stromsteuer
- › Energiesteuer
- › Alkoholsteuern („Branntwein“, Bier, Schaumwein und Zwischenerzeugnisse, Alkopops), Tabak- und Kaffeesteuer

## INDIREKTE STEUERN

- › Steuerschuldner & Steuerträger sind i.d.R. nicht identisch
- › Bsp. Umsatzsteuer und Verbrauchsteuern

## STROMSTEUER

- › Nationale Rechtsgrundlagen: Stromsteuergesetz (StromStG) und Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV)
- › Steuergegenstand: elektrischer Strom
- › Bemessungsgrundlage: Megawattstunde (MWh)
- › Regeltarif: 20,50 EUR/MWh
- › Steuerentstehung: vor allem mit der Entnahme von Strom aus dem Versorgungsnetz
- › Steuerschuldner: Versorger, Eigenerzeuger, ggf. auch Letztverbraucher
- › Mögliche Steuerbegünstigungen: Steuerbefreiungen, -ermäßigungen oder -entlastungen

## Wichtige Steuerentlastungen

### Jüngste Verlängerungen bestimmter stromsteuerrechtlicher Steuerentlastungen bis zum 31.12.2023

- › **§ 9b Stromsteuergesetz (StromStG)** – teilweise Steuerentlastung - 5,13 Euro/MWh (Regeltarif Stromsteuer: 20,50 Euro/MWh)  
- Stromentnahme zu betrieblichen Zwecken für Unternehmen des produzierenden Gewerbes (UdpG) und der Land- und Forstwirtschaft (LuF)
- › **§ 10 StromStG** – sog. Spitzenausgleich für UdPG (Entlastung max. 90% in Abhängigkeit gezahlter RV-Beiträge)

### Wichtige Steuerentlastungen im StromStG:

Rechtsgrundlage	Entlastung	
› <b>§ 9a StromStG</b>	› 100 %	› für UdpG – Stromentnahme für bestimmte begünstigte Prozesse
› <b>§ 9b StromStG</b>	› Ca. 25 %	› für UdPG und LuF – Stromentnahme für betriebliche Zwecke
› <b>§ 9c StromStG</b>	› Ca. 44 %	› für den Öffentlichen Personennahverkehr
› <b>§ 10 StromStG</b>	› Max. 90 %	› für UdPG in Sonderfällen – sog. Spitzenausgleich
› § 12a StromStV	› 100 %	› für zur Erzeugung von Strom im technischen Sinne entnommener (versteuerter) Strom
› § 12c StromStV	› 100 %	› für zum Selbstverbrauch entnommenen (versteuerten) Strom aus erneuerbaren Energieträgern
› § 12d StromStV	› 100 %	› für zum Selbstverbrauch entnommenen (versteuerten) Strom aus hocheffizienten KWK-Anlagen
› § 14a StromStV	› Ca. 98 %	› für den zur landseitigen Stromversorgung von Wasserfahrzeugen entnommenen (versteuerten) Strom

## E-Mobilität (1)

### E-Mobilität und Stromsteuerrecht

---

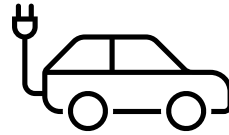
#### **Elektromobilität** (§ 2 Nr. 8 StromStG, § 1c StromStV)

- › Nutzen „elektrisch betriebener Fahrzeuge“, d.h. Nutzung von Fahrzeugen mit Elektroantrieb, die einen Energiespeicher mitführen

#### **Verpflichtungen nach dem Stromsteuerrecht knüpfen an den Status eines Versorgers an (Grundsatz)**

- › Wer Strom leistet, ist Versorger (§ 2 Nr. 1 StromStG)
  - Auch das kostenlose Zur-Verfügung-Stellen von Strom ist „Leisten“ i.S. des Stromsteuerrechts
- › Pflichten eines Versorgers:
  - benötigt eine Erlaubnis (Grundsatz)
  - ist Steuerschuldner für u.a. an Letztverbraucher geleisteten Strom
  - muss Stromsteueranmeldungen und weitere Meldungen abgeben

## E-Mobilität (2)



**Das Betreiben von Ladesäulen kann u.U. unterschiedliche stromsteuerliche Konsequenzen haben. Je nachdem, ob sie selbst betrieben werden oder ein Dienstleister involviert ist.**

### Ausnahme vom Versorgerstatus / Letztverbraucherfiktion beim Betrieb von Ladesäulen? (1/2)

---

„Eigenbetrieb“: **Stromfluss: Energieversorger (EVU) → Ladesäulenbetreiber → Letztverbraucher**

- › Letztverbraucherfiktion bei Leistung von Strom an Letztverbraucher zur Nutzung für die Elektromobilität? (§ 1a Abs. 2 Nr. 2 StromStV)
  - Ladesäulenbetreiber nicht als Versorger, sondern als Letztverbraucher
  - Entstehung der Stromsteuer mit der Leistung des Stroms von EVU an Ladesäulenbetreiber



**nicht anwendbar**, wenn bereits Versorgerstatus aus anderen Gründen besteht oder wenn selbst erzeugter Strom an Ladesäulen abgegeben wird


## E-Mobilität (3)

### Ausnahme vom Versorgerstatus / Letztverbraucherfiktion beim Betrieb von Ladesäulen? (2/2)

---

„Fremdbetrieb“: **Stromfluss: EVU → Unternehmen (U) → E-Mobility-Provider (EMP) → Letztverbraucher**

- › Letztverbraucherfiktion bei Leistung von Strom an Letztverbraucher zur Nutzung für die Elektromobilität? (§ 1a Abs. 2 Nr. 2 StromStV)
  - keine Leistung des U an Letztverbraucher (U leistet an EMP)
  - Stromsteuer in der Person des U, das Strom an EMP leistet (nicht in der Person des EVU)
  
- › Letztverbraucherfiktion bei Leistung von Strom ausschließlich in Kundenanlage? (§ 1a Abs. 1a StromStV)
  - Entstehung der Stromsteuer mit der Leistung des Stroms von EVU an Ladesäulenbetreiber

 nicht im Falle der Abgabe selbst erzeugten Stroms  
Frage nach Versorgerstatus des U stellt sich nur, wenn EMP Strom nicht direkt von EVU bezieht

## E-Mobilität (4)

### E-Mobilität und Steuerbegünstigungen

---

#### Steuerentlastung

- › gemäß § 9b bzw. § 10 StromStG **KEINE** Steuerentlastung für Strom, der für E-Mobilität verwendet wird
- › gemäß § 9c StromStG Entlastung von 9,08 EUR/MWh für im ÖPNV eingesetzte Elektro- und Hybridbusse

#### Steuerfreiheit für selbsterzeugten Strom (§ 9 Abs. 1 StromStG)

- › für in Anlagen mit elektr. Nennleistung > 2 MW aus erneuerbaren Energieträgern erzeugter und zum Selbstverbrauch am Ort der Anlage entnommener Strom
- › für in Kleinanlagen (elektr. Nennleistung  $\leq$  2 MW) aus erneuerbaren Energieträgern oder in hocheffizienten KWK-Anlagen erzeugter Strom, der in räumlichem Zusammenhang zur Anlage entnommen wird

Voraussetzung: **Erlaubnis** (Einzelenerlaubnis oder allgemein erteilt)

# Stromeigenerzeugung in PV-Anlagen

## Stromsteuerbefreiungen für die Stromeigenerzeugung (1)

---

› Folgende Anlagen zur Stromeigenerzeugung sind von der Steuer befreit:

- in Anlagen mit elektr. Nennleistung  $> 2$  MW aus erneuerbaren Energieträgern erzeugter und zum Selbstverbrauch am Ort der Anlage entnommener Strom (§ 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG)
- in Kleinanlagen (elektr. Nennleistung  $\leq 2$  MW) aus erneuerbaren Energieträgern erzeugter Strom (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG)

Voraussetzung: **Erlaubnis**

› Stromsteuerfreiheit für Strom entnommen zur Stromerzeugung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG)

Voraussetzung: **Erlaubnis**

› Exkurs: Leistung von bezogenem Strom an Mieter/Anwendbarkeit einer sog. Letztverbraucherfiktion?

- eigene Mieter: § 1a Abs. 2 StromStV
- Mieter von Dritten: § 1a Abs. 1a StromStV (Kundenanlage, s.a. zur Elektromobilität)

## Stromeigenerzeugung in PV-Anlagen

### Stromsteuerbefreiungen für die Stromeigenerzeugung (2)

---

- › Entnahme von steuerfreiem Strom nur mit Erlaubnis
  - Ohne entsprechende Erlaubnis entsteht die Stromsteuer, auch wenn eigentlich eine Befreiung möglich wäre!
  
- › Meldepflicht für steuerfrei entnommene Strommengen (§ 4 Abs. 6 StromStV)
  - Meldepflicht ist unabhängig davon ob selbst erzeugten Strommengen zum Selbstverbrauch oder der Verwendung im Rahmen der E-Mobilität dienen, an Dritte geleistet oder zur Stromerzeugung entnommen wurden
  
  - Der Erlaubnis bedarf, wer nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 StromStG von der Steuer befreiten Strom entnehmen oder an Letztverbraucher leisten will.



## Disclaimer

Trotz sorgfältiger Aufbereitung der Unterlagen übernehmen wir keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen.

Dies gilt auch für ergänzende Informationen, die im Rahmen einer Informations- oder Fachveranstaltung gegeben werden.

Die Unterlagen sowie evtl. ergänzende Informationen sind nicht zu dem Zweck erstellt, abschließende Informationen über bestimmte Themen bereitzustellen oder eine Beratung im Einzelfall ganz oder teilweise zu ersetzen.

Hierfür stehen wir auf Wunsch gerne zur Verfügung. Die Unterlagen sind nur für unsere Mandanten bestimmt. Nachdruck, auch auszugsweise, ist nur mit schriftlicher Genehmigung von Ebner Stolz bzw. zum privaten oder sonstigen eigenen Gebrauch zulässig. Dies gilt auch für die Vervielfältigung auf fotomechanischem Wege.



# Entwicklungen bei der steuerlichen Behandlung von Krypto-Assets

Oliver Abram

8. Juni 2023

## Inhaltsverzeichnis

- 1 Einführung
- 2 Ertragsbesteuerung und Bilanzierung von Krypto-Assets
- 3 Umsatzbesteuerung von Krypto-Assets
- 4 Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten

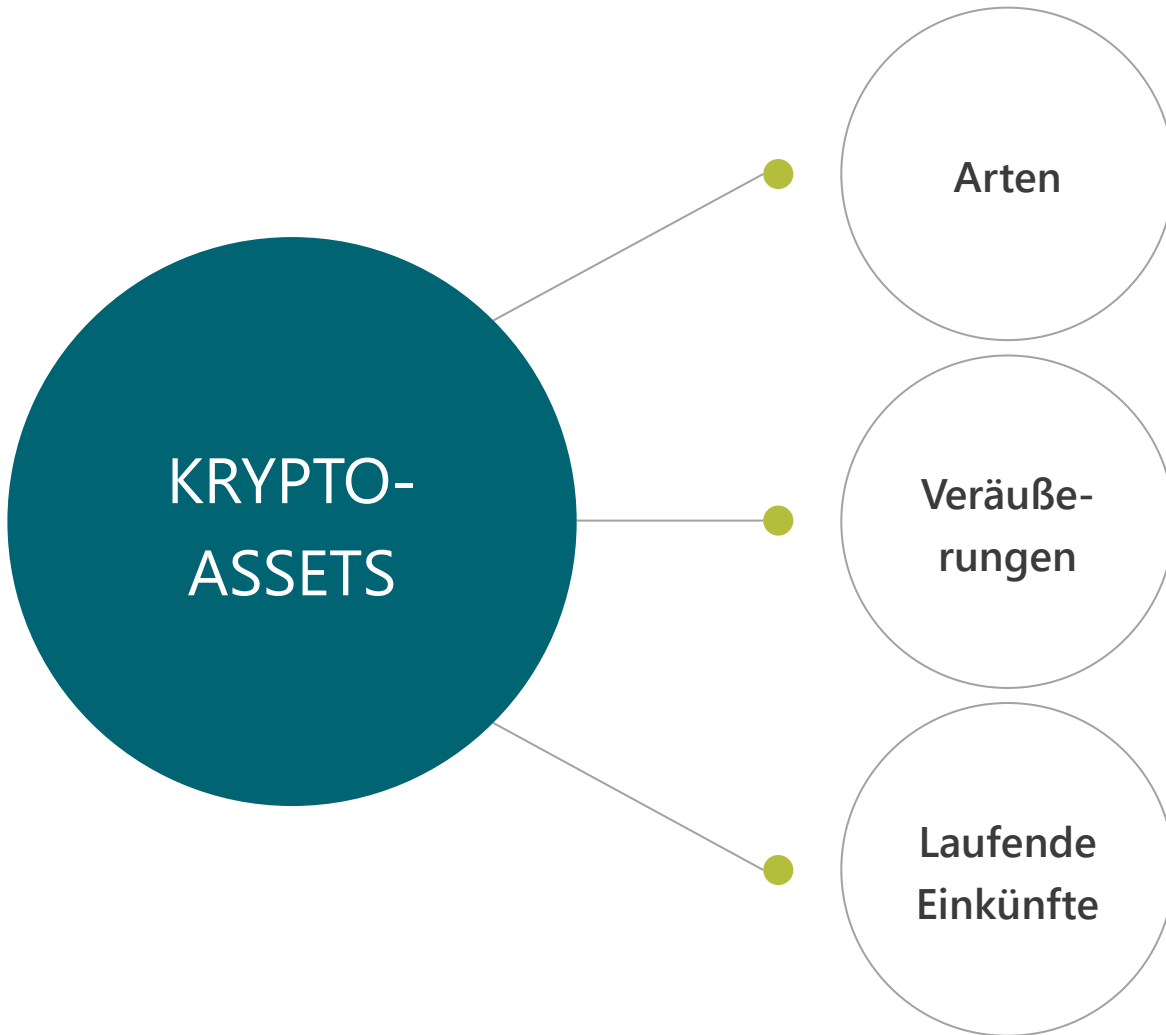
## Inhaltsverzeichnis

- 1 Einführung**
- 2 Ertragsbesteuerung und Bilanzierung von Krypto-Assets
- 3 Umsatzbesteuerung von Krypto-Assets
- 4 Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten

## Überblick zur jüngeren Rechtsentwicklung / BMF-Schreiben

- › BMF-Schreiben vom 27.02.2018 zur umsatzsteuerlichen Behandlung
- › BMF-Schreiben vom 10.05.2022 zur ertragsteuerlichen Behandlung (ohne Ausführungen zu Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten)
- › BMF-Schreiben (Entwurf) vom 18.07.2022 zu Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten
- › BFH-Urteil vom 14.02.2023 (Az. IX R 3/22) zur Steuerbarkeit von Gewinnen aus der Veräußerung von verschiedenen Kryptowährungen

# Übersicht



- › Einordnung nach ihrer Ausgestaltung und Funktion in verschiedene Gruppen
  - Payment / Currency Token
  - Utility Token
  - Security Token: Equity / Debt Token
  - Non Fungible Token (NFT)
- › Anschaffung und Verkauf von Krypto-Assets
- › Anschaffung und Verkauf von Derivaten (Optionen, Futures)
- › Nutzung als Zahlungsmittel
  
- › Mining/Forging
- › Staking
- › Lending
- › ...

## Realisierung von Besteuerungstatbeständen

### § 15 EStG

#### Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- › Bei gewerblicher Betätigung kommt die Besteuerung nach § 15 EStG in Frage (Vergleichsmaßstab: gewerblicher Wertpapierhandel)

### § 20 EStG

#### Einkünfte aus Kapitalvermögen

- › Als Kapitalforderung oder Termingeschäft unterliegen Einkünfte aus Kryptowährungen der Besteuerung nach § 20 EStG

### § 22 Nr. 3 EStG

#### Einkünfte aus sonstigen Leistungen

- › Jedes Tun, Dulden oder Unterlassen

### § 23 EStG

#### Private Veräußerungsgeschäfte

- › Bei Haltedauer von **einem Jahr** oder weniger, sonst nicht steuerbar

## Definitionen (nach BMF-Schreiben vom 10.05.2022)

### › Virtuelle Währungen

- „Digital dargestellte Werteinheiten von Währungen, die von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert oder garantiert werden und nicht den gesetzlichen Status einer Währung oder von Geld besitzen, aber deren Werteinheiten von natürlichen oder juristischen Personen als Tauschmittel akzeptiert werden und auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt werden können“ (Rn. 1)

### › Token

- Token sind Einheiten einer virtuellen Währung.
- Sie können Ansprüche oder Rechte verkörpern, deren Funktionen variieren (Rn. 2).
- **Wirtschaftsgut** nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, da u.a. selbständig bewertbar (Rn. 31)
- Dem wirtschaftlichen Eigentümer (§ 39 AO) zuzurechnen (Rn. 32)



Photo by Thought Catalog on Unsplash



## Inhaltsverzeichnis

- 1 Einführung
- 2 Ertragsbesteuerung und Bilanzierung von Krypto-Assets**
- 3 Umsatzbesteuerung von Krypto-Assets
- 4 Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten

## BFH-Urteil vom 14.02.2023 (Az. IX R 3/22)

- › Erstes BFH-Urteil zur Besteuerung von Krypto-Assets
- › (Currency) Token sind als Wirtschaftsgut einzustufen und können damit Gegenstand eines privaten Veräußerungsgeschäfts i. S. d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sein
- › Bei der Erfassung und Besteuerung von Veräußerungsgeschäften mit Currency Token lag im Jahr 2017 kein normatives Vollzugsdefizit vor
- › Reaktionszeit des Gesetzgebers bei der Prüfung und Einführung von Kontrollmaßnahmen ist weder im Streitjahr noch zum gegenwärtigen Zeitpunkt überschritten (z. B. Möglichkeiten für Auskunftersuchen bei Betreibern von Handelsplattformen sind gegeben)

# Übersicht der Besteuerungstatbestände

## Besteuerungstatbestände

### Laufende Einkünfte

- › Mining / Forging
- › Staking
- › Lending
- › Liquidity Mining

### Veräußerungen

- › Anschaffung und Verkauf von Kryptowährungen
- › Anschaffung und Verkauf von **Derivaten** (Optionen, Futures)
- › Nutzung als **Zahlungsmittel** (Rn. 60)

## Betriebsvermögen (stets bei KapG)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG)

## Privatvermögen

Einkünfte aus sonstigen Leistungen (§ 22 Nr. 3 EStG)

Als Arbeitslohn: Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 19 EStG)

Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)

Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)

## Besteuerung von laufenden Einkünften aus Mining/Forging

### GEWERBLICHE ODER PRIVATE TÄTIGKEIT

#### Gewerbebetrieb

- › Nachhaltige Tätigkeit
- › Auf Dauer geeignet, Gewinn zu erzielen
- › Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr
- › Keine private Vermögensverwaltung (Rn. 35 ff.)
- › Entsprechende Anwendung auf Betrieb einer Masternode (Rn. 50)
- › Mining-Pool: Mitunternehmerschaft oder Dienstleistung (Rn. 40)
- › Staking-Pool: regelmäßig keine Mitunternehmerschaft (Rn. 40)

Gewinnermittlung durch **Betriebsvermögensvergleich** oder **Einnahmenüberschussrechnung** (Ansatz der Anschaffungskosten erst bei Zufluss des Veräußerungserlöses)

#### Sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG

- › Keine nachhaltige Tätigkeit (Rn. 45)
- › Keine private Vermögensverwaltung

**Einnahmen**, Block Reward oder Transaktionsgebühren (Bewertung mit Marktkurs im Zeitpunkt der Anschaffung) ./ **Werbungskosten**, z. B. AfA für Hard- und Software

## Besteuerung von laufenden Einkünften aus Staking

### STAKING

- › Bereitstellung eines Stake, ohne an der Blockerstellung beteiligt zu sein (Rn. 13)
- › Staking-Pool oder Plattform-Staking
- › unterliegt i.d.R. der privaten Vermögensverwaltung (Rn. 40)

#### Gewerbebetrieb

---

- › Betriebseinnahmen
- › Bei Zugang sind erhaltene Token mit Marktkurs zu aktivieren (Rn. 49)

#### Sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG

---

- › Leistung = temporärer Verzicht auf Nutzung
- › Gegenleistung = Zusätzliche Token
- › Ansatz erhaltener Token mit dem Marktkurs im Zeitpunkt der **Anschaffung** (Rn. 48)

## Besteuerung von laufenden Einkünften aus Lending

### LENDING

- › Temporäre Überlassung von Token zur Nutzung
- › Abgrenzung Gewerbebetrieb von sonstigen Leistungen
  - Nach allgemeinen Grundsätzen
  - Keine konkrete Äußerung durch die Finanzverwaltung

#### Gewerbebetrieb

---

- › Betriebseinnahmen (Rn. 64)
- › Bei Zugang: Erhaltene Token sind angeschafft und mit Marktkurs zu bewerten
- › Bei Einnahmeüberschussrechnung s. Rn. 44

#### Sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG

---

- › Nutzungsüberlassung auf Zeit
- › Erhaltene Token sind **angeschafft** und mit dem Marktkurs im Zeitpunkt der Anschaffung anzusetzen (Rn. 65)

## Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften

### ENTGELTLICHE ANSCHAFFUNG (BZW. VERÄÜBERUNG)

- › **Kauf** mit gesetzlichem Zahlungsmittel
- › **Tausch** gegen andere Kryptowährungen
- › Durch **Mining/Forging** erhaltene Coins (Rn. 33)
- › Zufluss von Token als Entgelt für **Lending** oder **Staking**
- › Bei Airdrop, wenn die Zuteilung zu Einkünften aus sonstiger Leistung führt (Rn. 75)
- › **Nutzung** als Zahlungsmittel zum Erwerb von Waren oder Dienstleistungen
- › Grundsatz der Einzelbewertung: Veräußerungsfiktion FIFO (Rn. 61); „wallet“-bezogene Betrachtung
- › **Keine Verlängerung der Haltefrist auf zehn Jahre, insb. bei Einkünften aus Lending oder Staking**

### KEINE ANSCHAFFUNG BZW. VERÄÜBERUNG

- › **Einlösung** von Utility Token gegen Lieferung der Ware bzw. Inanspruchnahme der Dienstleistung (Rn. 79)
- › Hard Forks sind steuerneutral (Rn. 68)
  - Anschaffungskosten der neuen Coins sind in den alten Coins enthalten
  - Anschaffungszeitpunkt der neuen Coins entspricht dem Anschaffungszeitpunkt der alten Coins
  - Aufteilung der Anschaffungskosten
  - Maßstab: Verhältnis der Marktkurse (Rn. 67)
  - ABER: Veräußerung der neuen Coins innerhalb eines Jahres ab Anschaffung der alten Coins steuerpflichtig (Rn. 68)

## Bilanzierung im Betriebsvermögen

### WIRTSCHAFTSGUT

- › Token sind nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter materieller Art (Rn. 31, 41).
- › Ausweis unter Finanzanlagen (Anlagevermögen) bzw. Sonstige Vermögensgegenstände (Umlaufvermögen)

#### Betriebsvermögensvergleich

- › Zugangsbewertung
  - Mining/Forging
    - › Anschaffung des Block Rewards und der Transaktionsgebühren (Rn. 42)
    - › Aktivierung mit Marktkurs/Börsenkurs (Rn. 43)
  - Staking/Lending
    - › Anschaffung und Aktivierung mit Marktkurs/Börsenkurs (Rn. 49, 64)
- › Folgebewertung: Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG)

#### Einnahmenüberschussrechnung

- › Token = mit Wertpapieren vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte i.S.d. § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG; damit Abziehbarkeit der Anschaffungskosten erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses
- › Veräußerungserlöse = Betriebseinnahmen
  - Grundsatz: Einzelbewertung
  - Verbrauchsfolgefiktion: Durchschnittliche Anschaffungskosten (Rn. 51)
- › Unterscheidung der durch Hard Forks erhaltene neuen Coins von den alten Coins (Aufteilung der Anschaffungskosten, Rn. 66 f.)



## Inhaltsverzeichnis

- 1 Einführung
- 2 Ertragsbesteuerung und Bilanzierung von Krypto-Assets
- 3 Umsatzbesteuerung von Krypto-Assets**
- 4 Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten

## Umsatzbesteuerung – BMF-Schreiben vom 27.02.2018

### NICHT STEUERBAR / STEUERBEFREIT

- › **Umtausch** konventioneller Währungen in Bitcoin (und umbekehrt) steuerbar, aber nach Art. 135 Absatz 1 Buchst. e MwStSysRL (in Deutschland § 4 Nr. 8 b UStG) **steuerfrei**; ggf. auch hinsichtlich Handelsgebühren anwendbar
- › **Verwendung** von Bitcoin wird der Verwendung von konventionellen Zahlungsmitteln gleichgesetzt, soweit sie keinem anderen Zweck als dem eines reinen Zahlungsmittels dienen - somit **nicht steuerbar**
  - **Voraussetzung:** Gleichstellung virtueller Währungen und gesetzlicher Zahlungsmitteln, soweit diese von den an der Transaktion Beteiligten als alternatives vertragliches und unmittelbares Zahlungsmittel akzeptiert worden sind und keinem anderen Zweck als der Verwendung als Zahlungsmittel dienen (Abschn. 4.8.3 Abs. 3a UStAE) – unklar bei Lending!
- › **Mining** - Leistungen der Miner **nicht steuerbar**

### STEUERPFLICHTIG

- › **Wallets** - auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 UStG, soweit Anbieter für digitale Wallets Gebühren verlangen, die bei inländischen Leistungsort **steuerpflichtig** sind

## Inhaltsverzeichnis

- 1 Einführung
- 2 Ertragsbesteuerung und Bilanzierung von Krypto-Assets
- 3 Umsatzbesteuerung von Krypto-Assets
- 4 Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten**

## Praxisrelevante Punkte bei der Erstellung von Steuererklärungen / Jahresabschlüssen

- › Verständlichkeit und Vollständigkeit der Übersichten zu den Transaktionen
- › Reporting von Kryptobörsen oder Wallet-Anbieter verfügbar?
- › Technische Hilfsmittel zur Aufbereitung von zahlreichen Transaktionen notwendig (Reports von diversen Dienstleistern kritisch hinterfragen und Prüfung auf Plausibilität)
- › In der Regel selbst erstellte (Berechnungs-) Anlagen notwendig
- › Offenlegung von Tatsachen bei Vertreten einer von der Finanzverwaltung abweichenden Auffassung in der Steuererklärung
- › Kenntnis von Kryptowährungen in den Finanzämtern in der Breite nach wie vor nicht vertieft vorhanden



Photo by Executium on Unsplash

## BMF-Schreiben (Entwurf) vom 18.07.2022

- › Hinweis auf erweiterte Mitwirkungspflicht des § 90 Abs. 2 AO bei Transaktionen über Handelsplattformen von ausländischen Betreibern (soll ausdrücklich auch für Transaktionen im Bereich Decentralized Exchanges gelten)
- › Bei Fehlen von ausreichenden Angaben sollen Finanzämter die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 2 AO schätzen können
- › Krypto-Assets im **Betriebsvermögen**:
  - Sämtliche Unterlagen zu Transaktionen müssen aufbewahrt werden (z. B. Papier, elektronische Form, Screenshots usw.)
  - Einschlägige Regelungen zum Datenzugriff sind zu beachten (§§ 146, 147 AO)
  - Erstellung einer (zusätzlichen) Verfahrensdokumentation, wenn spezielle Reporting-Software genutzt wird
- › Krypto-Assets im **Privatvermögen**:
  - Beachtung der Aufbewahrungsvorschriften des § 147a AO bei Überschusseinkünften von mehr als EUR 500.000
  - Einschlägige Regelungen zum Datenzugriff sind ggf. zu beachten
  - Daten bzw. Belege zur Nachvollziehbarkeit der Angaben in der Steuererklärung (z. B. Wallet-Adressen mit genutzten Handelsplattformen, Wallet-Bestände zum Anfang / Ende eines KJ, Angaben zu Anschaffungszeitpunkt und –kosten sowie Veräußerungszeitpunkt, -erlöse und –kosten
  - Dokumentation der gewählten Methodik zur Ermittlung von Veräußerungsergebnissen (Einzelbetrachtung, Durchschnitts- oder FiFo-Methode)

Trotz sorgfältiger Aufbereitung der Unterlagen übernehmen wir keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen. Dies gilt auch für ergänzende Informationen, die im Rahmen einer Informations- oder Fachveranstaltung gegeben werden. Die Unterlagen sowie evtl. ergänzende Informationen sind nicht zu dem Zweck erstellt, abschließende Informationen über bestimmte Themen bereitzustellen oder eine Beratung im Einzelfall ganz oder teilweise zu ersetzen. Hierfür stehen wir auf Wunsch gerne zur Verfügung.

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers. Im Sinne der Gleichbehandlung gelten entsprechende Begriffe grundsätzlich für alle Geschlechter.

Rechtsstand: Juni 2023