

Die Wohnungswirtschaft

DW

Sonderheft 14

2024



Überreicht durch:

VdW südwest
Verband der Südwestdeutschen
Wohnungswirtschaft e.V.

Die Wohnungswirtschaft
südwest



Aktuelles aus den Prüfungsorganisationen des GdW **Bilanz- und Steuerwissen**

Artikelreihe erschienen in der DW Die Wohnungswirtschaft 10/2023 bis 09/2024



- 10/2023: Taxonomie-Check: Hilfe bei Planung und Finanzierung von Neubauten ► 02
- 11/2023: Novellierung der Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses ► 06
- 12/2023: Neuer Standard für die IT-Prüfung im Rahmen der Abschlussprüfung ► 10
- 01/2024: Bilanzielle Behandlung von Klimainvestitionen ► 14

- 02/2024: Verlustdeckung bei Wohnungsgenossenschaften ► 18
- 03/2024: DNK-Ergänzung als Baustein der Nachhaltigkeitsberichterstattung ► 22
- 04/2024: CO₂-Kostenaufteilung im Jahresabschluss ► 26
- 05/2024: Mitarbeiterwohnen – Bezahlbares Wohnen wird zum Standortfaktor ► 30

- 06/2024: Neue umsatzsteuerliche Rechtsprechung zur Wärmelieferung ► 34
- 07/2024: Wärmepumpen im Bestand – Wirtschaftlichkeit als Challenge ► 38
- 08/2024: Entwurf für ein Gesetz zur Stärkung der genossenschaftlichen Rechtsform ► 42
- 09/2024: Umsetzung der CSRD in deutsches Recht und Weiterentwicklung des DNK ► 48

Wissenswertes im Zeichen der Nachhaltigkeit



Iris Jachertz

Chefredakteurin
DW Die Wohnungswirtschaft

Liebe Leserinnen und Leser,

auch 2023/2024 haben wir die Artikelreihe „Bilanz- und Steuerwissen – Aktuelles aus den Prüfungsorganisationen des GdW“ fortgeführt. Themen rund um Energie, Klima und Nachhaltigkeit dominierten diese Serie, die Sie in dieser 14. Ausgabe des DW-Sonderhefts zusammengestellt finden. Veröffentlicht wurden die Artikel in den Ausgaben DW 10/2023 bis 09/2024.

Christian Gebhardt führt mit gleich drei Fachbeiträgen in das Themenfeld Nachhaltigkeit ein. Sein Artikel „Taxonomie-Check: Hilfe bei Planung und Finanzierung von Neubauten“ beschäftigt sich mit der Taxonomie-Verordnung, einem Klassifikationssystem, das nachhaltige Umwelt- und ökonomische Maßnahmen für sämtliche Wirtschaftstätigkeiten darstellt. In „DNK-Ergänzung als Baustein der Nachhaltigkeitsberichterstattung“ und „Umsetzung der CSRD in deutsches Recht und Weiterentwicklung des DNK“ geht er insbesondere auf die branchenspezifische Ergänzung des Deutschen Nachhaltigkeitskodex (DNK) und seine Weiterentwicklung ein.

Das wichtige Thema Klima und Energie beleuchteten weitere Artikel. Ingeborg Esser betrachtet die „Bilanzielle Behandlung von Klimainvestitionen“ und beschreibt in diesem Zusammenhang die Überlegungen zur Fortentwicklung des IDW IFA 1. Mit dem Artikel „CO₂-Kostenaufteilung im Jahresabschluss“ erläuterten Dr. Ingrid Vogler und Christian Gebhardt die entsprechenden Vorschriften, die erstmals in der Heizkostenabrechnung für 2023 zu beachten sind. Der Beitrag Michel Böhms zur Dekarbonisierung der Wärmeversorgung rundet dies ab: In „Wärmepumpen im Bestand – Wirtschaftlichkeit als Challenge“ weist er auf den Leitfaden von GdW, Fraunhofer ISE,

Bundesverband Wärmepumpe und Dena hin, der Empfehlungen gibt und Standards definiert.

Die „Verlustdeckung bei Wohnungsgenossenschaften“ betrachten Verena Scheufele und Dr. Matthias Zabel. Sie zeigen Wege auf, wie ein Verlust im Jahresabschluss einer Genossenschaft gedeckt werden kann und was dabei zu beachten ist. Im Beitrag „Entwurf für ein Gesetz zur Stärkung der genossenschaftlichen Rechtsform“ stellen Ingeborg Esser und Dr. Matthias Zabel die aktuelle Novelle des Genossenschaftsgesetzes vor und beleuchten wichtigste Eckpunkte.

Die Artikel „Novellierung der Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses“ von Jürgen Wendlandt und Christian Gebhardt sowie „Neuer Standard für die IT-Prüfung im Rahmen der Abschlussprüfung“ von Claudia Buchta und Robert Dobroschke stehen für den Bereich Bilanzierung und Prüfung. Hier geht es um die modifizierten Gliederungsvorschriften im HGB für den Jahresabschluss sowie um neue Prüfungsstandards bei IT-Kontrollen im Rahmen der Jahresabschlussprüfung.

Im Beitrag „Mitarbeiterwohnen – Bezahlbares Wohnen wird zum Standortfaktor“ befasst sich Ingeborg Esser mit steuerlichen Rahmenbedingungen sowie planungs-, genehmigungs- und baurechtlichen Grundlagen des Mitarbeiterwohnens. Prof. Dr. Michael Pannen untersucht die „Neue umsatzertragliche Rechtsprechung zur Wärmelieferung“ und beleuchtet, welche Konsequenzen sich daraus ergeben.

Ich wünsche Ihnen eine spannende Lektüre.

Ihre

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Iris Jachertz".

BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Taxonomie-Check: Hilfe bei Planung und Finanzierung von Neubauten

Vor dem Hintergrund gesellschaftlicher Erwartungen an nachhaltiges Handeln rief die EU die Taxonomie-Verordnung ins Leben. Die Taxonomie stellt ein Klassifikationssystem dar, das eine Reihe von nachhaltigen Umwelt- und ökonomischen Maßnahmen für sämtliche Wirtschaftstätigkeiten, auch für den Immobiliensektor, definiert.

Von Christian Gebhardt

Der EU-Taxonomie-Check stellt eine Hilfestellung für Wohnungsunternehmen bei der Planung und Finanzierung von Neubauvorhaben dar. Mit seiner Hilfe lassen sich verschiedene Maßnahmen klassifizieren. Im Rahmen des Qualitätssiegels nachhaltiger Wohnungsbau (NaWoh, siehe auch DW 9/2023, Seite 28) ist er verankert.

Ziele und Inhalte der Taxonomie

Mit der Taxonomie sollen nachhaltige Investitionen privilegiert werden, um den Europäischen Green Deal umzusetzen. In der Taxonomie werden die Umweltziele Klimaschutz, Anpassung an den Klimawandel, nachhaltige Nutzung und Schutz von Wasser und Meeren, Übergang zur Kreislaufwirtschaft, Vermeidung und Überwachung der Luftverschmutzung sowie Schutz und Wiederherstellung der Artenvielfalt und der Ökosysteme definiert. Diese Schutzziele und die daraus resultierenden Maßnahmen sind auch für die Wohnungswirtschaft von Bedeutung, denn die Nachhaltigkeit von Gebäuden hat wesentlichen Einfluss auf die Bewertung als Finanzierungsprodukt am Finanzierungsmarkt.

Für den Gebäudesektor werden folgende Wirtschaftstätigkeiten unterschieden:

- Neubau
- Renovierung bestehender Gebäude
- Einzelmaßnahmen
- Erwerb von und Eigentum an Gebäuden

Damit eine Wirtschaftstätigkeit nach der Taxonomie nachhaltig ist, muss Folgendes erfüllt sein:

1. Die Tätigkeit leistet einen wesentlichen Beitrag zu einem oder mehreren Umweltzielen.
2. Keine Umweltziele werden wesentlich beeinträchtigt. (Man spricht von DNSH-Kriterien: Do No Significant Harm)



WP Christian Gebhardt
Referatsleiter Betriebswirtschaft, Rechnungslegung, Finanzierung
GdW, Vorstand
GdW Revision AG
BERLIN

3. Es wird ein festgelegter sozialer Mindestschutz eingehalten.
4. Die Wirtschaftstätigkeit entspricht den technischen Bewertungskriterien.

Die Taxonomie definiert für alle Umweltziele technische Screening-Kriterien. Dies sind Schwellenwerte, die erfüllt sein müssen, damit eine Aktivität als nachhaltig („Grün“) anzusehen ist.

Nach der Taxonomie soll ein Neubau zukünftig nur dann einen wesentlichen Beitrag zur Eindämmung des Klimawandels leisten, wenn der Primärenergiebedarf des Gebäudes um mindestens 10 % unter dem Schwellenwert des jeweiligen nationalen Niedrigstenergiegebäudes liegt. In Deutschland gilt der GEG-Neubaustandard als Niedrigstenergiegebäude. Dabei ist die Anforderung an den Primärenergiebedarf abhängig von den unterschiedlichen technischen Ausführungen. In der Praxis bedeutet dies, dass ab 2023 der Effizienzhausstandard 55 unterschritten werden muss, um die Anforderungen zu erfüllen.

Qualitätssiegel „Nachhaltiger Wohnungsbau“ – ein bewährtes System für den Wohnungsneubau

Das Qualitätssiegel „Nachhaltiger Wohnungsbau“ (NaWoh) wurde entwickelt, um die Qualität und Nachhaltigkeit neu errichteter Gebäude zu dokumentieren und zu zertifizieren. Das System eignet sich zur Anwendung als Leitfaden, als Planungshilfe und zur Unterstützung der Qualitätssicherung. Es bleibt freiwillig und ist für neue Wohngebäude gedacht. Es kann die Transparenz über die große Vielzahl notwendiger Entscheidungen und deren Ergebnisse für einen Wohnungsneubau verbessern und die Qualitätssicherung unterstützen. Innerhalb der verschiedenen auf dem Markt befindlichen Nachhaltigkeitsbewertungssysteme für Wohngebäude spezialisiert sich das NaWoh-System insbesondere auf die Handlungsmöglichkeiten von Wohnungsun-

ternehmen als Bestandhalter. Besonderheiten sind eine ausführliche Behandlung des Bereiches Wohnqualität, das Herstellen eines methodischen Zusammensangs zwischen Gebäudestandort und Umfeld einerseits sowie den planerischen und baulichen Reaktionen auf Standort und Umfeld andererseits, und – ganz wichtig – die Einbeziehung der ökonomischen Nachhaltigkeit zusätzlich auch aus Sicht des Bauherrn. Das System orientiert sich unmittelbar an den Bedürfnissen der wohnungswirtschaftlichen Praxis. Das Qualitätssiegel hat seit 2022 eine zusätzliche Bedeutung bekommen, da die KfW-Förderprogramme für energieeffizienten Neubau in der Regel eine Zertifizierung erfordern.

Taxonomie-Check als Ergänzung zur NaWoh-Zertifizierung

Um das NaWoh-System noch weiter in die Breite zu tragen, hat der GdW ergänzend zum NaWoh-Qualitätssiegel einen EU-Taxonomie-Check für Wohnungsneubauten gemeinsam mit der GSF Gesellschaft für Strategie- und Finanzierungsberatung mbH entwickelt.

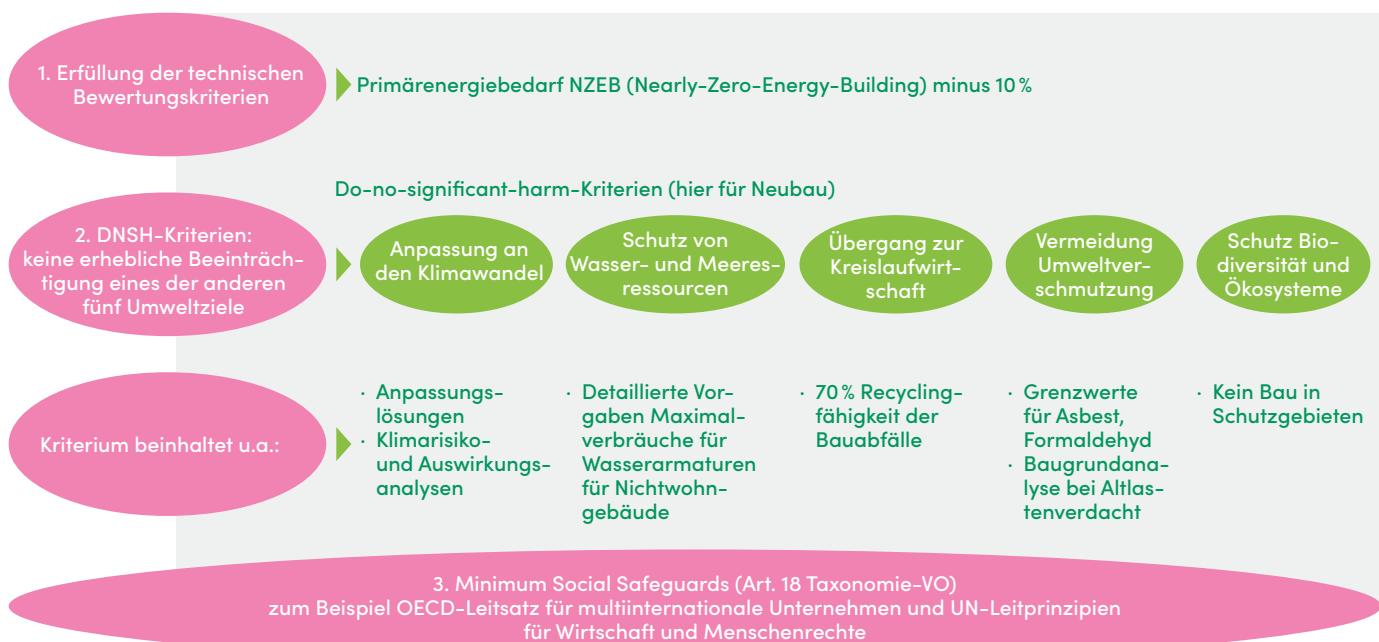
Der EU-Taxonomie-Check kann neben der internen Planungs- und Steuerungsfunktion auch in der Finanzierungskommunikation mit Kreditgebern eingesetzt werden. Denn ab 2023 müssen Banken offenlegen, wie nachhaltig ihre Finanzierungen im Sinne der Taxonomie sind (Taxonomiekonformität). Dazu werden Daten von den Unternehmen benö-

Nachhaltigkeitsbewertung

Qualitätssiegel Nachhaltiger Wohnungsbau NaWoh 3.1



Beispiel: das Umweltziel „Klimaschutz“ bei Neubauten



EU-Taxonomie-Check für Immobilien



tigt. Auf Basis dieser Daten kann beurteilt werden, wie hoch der Anteil der wirtschaftlichen Tätigkeiten ist, die laut Taxonomie nachhaltig sind.

Der Taxonomie-Check fokussiert sich analog der NaWoh-Zertifizierung auf den Wohnungsneubau und ermöglicht dem Anwender eine Selbsteinschät-

zung, inwieweit das geplante Neubauprojekt die Anforderungen der EU-Taxonomie erfüllt. Durch die Konformitätsprüfung wird die Vollständigkeit der Unterlagen sichergestellt. Der Aufbau des Taxonomie-Checks ist an die NaWoh-Zertifizierung angelehnt, mögliche Überschneidungen werden berücksichtigt. Ein weiterer Vorteil des Taxonomie-Checks ist, dass durch die Einführung bestimmter Metriken der Reifegrad der Erfüllung der Taxonomie-Kriterien transparent dargestellt werden kann. Dadurch ist es bei Nichterfüllung der Anforderungen möglich, einen bestimmten Prozentsatz der Taxonomie-Konformität anzugeben und darzustellen, wo noch Nachbesserungsbedarf besteht.

Fazit

Der Taxonomie-Check des GdW erweitert das Leistungsspektrum der NaWoh-Zertifizierung. Er kann entweder mit der NaWoh-Zertifizierung, aber auch als Stand-alone-Lösung beauftragt werden. Im Ergebnis stellt der Taxonomie-Check eine Serviceleistung für Wohnungsunternehmen und Banken dar. Banken sollten die ersparten Kosten für Dokumentation und Drittprüfung auf Taxonomiekonformität in Form von besseren Kreditkonditionen an die Wohnungsunternehmen weitergeben.

Nutzen des EU-Taxonomie-Checks (NaWoh)

- Der Check kommt anwenderorientiert aus der Wowi für die Wow!
- Verknüpfungen mit etablierten Zertifizierungssystemen im Neubau
- Definitionsfreiräume mit pragmatischen Lösungen und Nutzung von Kennzahlen
- Schaffung der Voraussetzungen für weitere Instrumente und zur Kommunikation



Am 27. und 28. November in Hamburg

Manage to Green

Konzepte.Kosten.KI.

<https://dw-werkstatt.haufe.de>



Kontakt
Iris Jachertz
Chefredakteurin DW
redaktion@diewohnungswirtschaft.de

Das Veranstaltungsformat von



In Kooperation mit



BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Novellierung der Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses

Der Jahresabschluss von Wohnungsunternehmen basiert auf modifizierten Gliederungsvorschriften im HGB. Mit der Novellierung der Formblattverordnung wurden Anpassungen der letzten HGB-Reformen nachgeholt und neue Posten aufgenommen, die die Verständlichkeit des Jahresabschlusses erhöhen sollen. Worauf ist zu achten?

Von Jürgen Wendlandt und Christian Gebhardt

Die neue Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen wurde am 19. Juni 2023 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Sie ist am 1. Juli 2023 in Kraft getreten und ist auf Jahresabschlüsse anzuwenden, deren Geschäftsjahr nach dem 31. Dezember 2023 beginnt.

Hintergrund und Ziel der Novellierung

Mit der neuen Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen (JAbschlWUV) wird die alte Formblattverordnung von 1970 unter weitgehender Übernahme ihres Regelungsgehalts abgelöst. Nach der Gesetzesbegründung entspricht die alte Verordnung unter sprachlichen sowie systematischen Gesichtspunkten nicht mehr den Anforderungen eines modernen, anwenderfreundlichen und den Nachhaltigkeitszielen der UN-Agenda 2030 entsprechenden Rechts. Der Begriff „Wohnungsunternehmen“ bildete in der alten Verordnung zudem den Tätigkeitsumfang von Unternehmen im Bereich der Wohnungswirtschaft nicht vollständig ab. Die neue Verordnung sieht daher eine Erweiterung des Anwendungsbereichs sowie punktuelle Anpassungen gegenüber den alten Regelungen vor, um die Aussagekraft des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen zu erhöhen. Darüber hinaus wurden die Regelungen der Vorgängerverordnung insgesamt aktualisiert und bereinigt.

Wesentliche Änderungen im Überblick

Die JAbschlWUV sieht spezielle, vom allgemeinen Handelsbilanzrecht abweichende Vorschriften für die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen sowie begleitende Bußgeldvorschriften



**WP/StB/RA
Jürgen
Wendlandt**
Stellvertretender
Prüfungsdirektor
VNW
HAMBURG



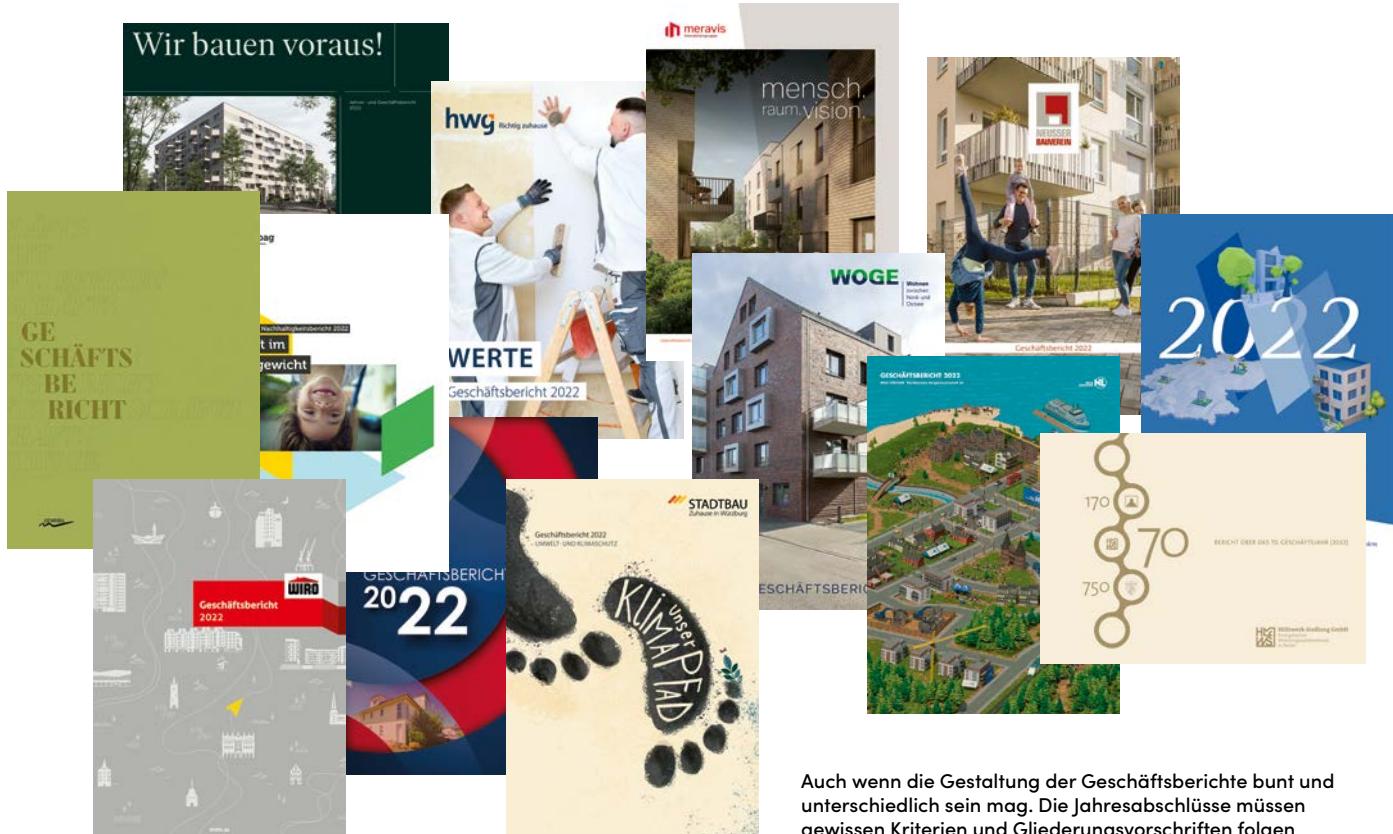
**WP Christian
Gebhardt**
Referatsleiter Betriebs-
wirtschaft, Rechnungs-
legung, Finanzierung
GdW, Vorstand
GdW Revision AG
BERLIN

vor. Die abweichenden Gliederungsvorschriften berücksichtigen die wohnungswirtschaftlichen Besonderheiten. Dies ist erforderlich, um den Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Wohnungsunternehmen zu verbessern. Die Gliederungsvorschriften des allgemeinen Handelsbilanzrechts, von denen im Wege der Verordnung nicht abgewichen wird, bleiben unberührt. In materieller Hinsicht ergeben sich folgende punktuelle Änderungen gegenüber der alten Formblattverordnung:

- Der Anwendungsbereich der Verordnung bezieht künftig neben Kapitalgesellschaften und eingetragenen Genossenschaften auch Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a Absatz 1 HGB mit ein.
- Der Anwendungsbereich der Verordnung wird um rein wohnungsbewirtschaftende Unternehmen, die die Wohnungen nicht selbst gebaut (also zum Beispiel käuflich erworben) haben, erweitert.
- Der Anwendungsbereich der Verordnung wird auf Unternehmen ausgeweitet, die in tatsächlicher Hinsicht Tätigkeiten eines Wohnungsunternehmens erbringen, ohne dass der Unternehmensgegenstand in der Satzung oder im Gesellschaftsvertrag festgelegt ist.
- Die Bewirtschaftungs- und Betreuungstätigkeit von Wohnungsunternehmen wird auf der Passivseite der Bilanz durch die Aufgliederung des Postens „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ besser abgebildet.

Anwendungszeitpunkt

Die JAbschlWUV ist erstmals für Jahresabschlüsse auf ein Geschäftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2023 beginnt. Für 2023er-Jahresabschlüsse bleibt die FormblattVO in der bekannten, bis einschließlich 30. Juni 2023 geltenden, Fassung



Auch wenn die Gestaltung der Geschäftsberichte bunt und unterschiedlich sein mag. Die Jahresabschlüsse müssen gewissen Kriterien und Gliederungsvorschriften folgen

weiter anwendbar. Eine frühere freiwillige Anwendung ist möglich.

Allgemeine Grundsätze und Anwendungsbereich

Die Gliederungsvorschriften der JAbschlWUV sind verpflichtend für Wohnungsunternehmen anzuwenden. Eine weitergehende Untergliederung der Posten ist aber zulässig; dabei ist jedoch die vorgeschriebene Gliederung zu beachten. Gleichfalls dürfen neue Posten hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird. Weitergehende Untergliederungen können im Interesse der Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses zweckmäßig oder geboten sein. Das ist dann der Fall, wenn Tatbestände oder Vorgänge von besonderem Gewicht mit der vorgesehenen Gliederung der JAbschlWUV nicht ausreichend kenntlich gemacht werden können.

Die Definition des Begriffs „Wohnungsunternehmen“ wurde durch die JAbschlWUV erweitert. Wohnungsunternehmen sind nunmehr Unternehmen, die sich nach dem in ihrer Satzung oder ihrem Gesellschaftsvertrag festgesetzten Gegenstand oder nach ihrer überwiegenden tatsächlichen Geschäftstätigkeit mit dem Bau oder der Bewirtschaftung von Wohnungen im eigenen Namen befassen, Wohnungsbauten betreuen oder Eigenheime oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern. Hierzu kann festgehalten werden, dass Unternehmen, die bisher schon in den Anwendungsbereich der Formblattverordnung gefallen sind, auch die neue JAbschlWUV anzuwenden haben. Weiterhin müssen die Unter-

nehmen in einer bestimmten Rechtsform organisiert sein. Neben AGs, KGAs, GmbHs und Genossenschaften fallen nun auch Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a Absatz 1 HGB in den Anwendungsbereich der Verordnung.

Kleinstwohnungsunternehmen

Bisher war fraglich, ob die Regelungen des HGB in Bezug auf Kleinstunternehmen auch für Wohnungsunternehmen gelten. Mit der Neuregelung ist klar gestellt, dass dies der Fall ist. Gemäß der Definition ist jedes Kleinstwohnungsunternehmen zugleich ein kleines Wohnungsunternehmen, sodass die Verordnungsbestimmungen über kleine Wohnungsunternehmen auch auf Kleinstwohnungsunternehmen Anwendung finden, ohne dass dies gesondert zum Ausdruck gebracht werden müsste. Kleine Wohnungsunternehmen dürfen eine verkürzte Bilanz aufstellen, in die nur die mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge aufgenommen werden.

Kleinstwohnungsunternehmen dürfen eine verkürzte Bilanz aufstellen, in die nur die in dem anliegenden Formblatt mit Buchstaben bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge aufgenommen werden.

Bezeichnung der Bilanzposten

Durch die neue Verordnung werden auch verschiedene Postenbezeichnungen in der Bilanz angepasst. Die Bezeichnung der flüssigen Mittel hat sich geändert: Sie lautet nach der Verordnung nun „Kassenbe- >



Nicht nur das exakte Monitoring der Geschäftszahlen ist wichtig. Auch bei Bilanzen und Jahresabschlüssen kommt es auf Kleinigkeiten an. So müssen Wohnungsunternehmen laut der neuen JAbschlWUV für Jahresabschlüsse, deren Geschäftsjahre nach dem 31. Dezember 2023 beginnen, Änderungen bei der Gliederung vornehmen

stand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks“.

Die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die nach der alten Verordnung und auch nach § 266 HGB in einen Betrag anzugeben sind, werden nach der neuen Verordnung künftig aufgegliedert in
 1. Verbindlichkeiten aus Vermietung,
 2. Verbindlichkeiten aus Grundstücksverkäufen,
 3. Verbindlichkeiten aus Betreuungstätigkeit,
 4. Verbindlichkeiten aus anderen Lieferungen und Leistungen.

In dem vom GdW herausgegebenen Vordruck für die Gliederung der Bilanz, der GuV und des Anhangs sind in Ergänzung zur (alten) Formblattverordnung neben den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen bereits weitere Bilanzposten mit wohnungswirtschaftlichem Bezug vorgesehen (Verbindlichkeiten aus Vermietung und Verbindlichkeiten aus Betreuungstätigkeit). Bei Anwendung der JAbschlWUV hat jedoch die Untergliederung der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen wie oben dargestellt zu erfolgen.

Bezeichnung der GuV-Posten

Auch in der GuV haben sich verschiedene Änderungen der Postenbezeichnungen ergeben: Aus „Umsatzerlösen aus der Hausbewirtschaftung“ werden künftig „Umsatzerlöse aus Bewirtschaftungstätigkeit“. Und die „Aufwendungen für Hausbewirtschaftung“ werden in „Aufwendungen für Bewirtschaftungstätigkeit“ umbenannt. Als weitere Untergliederung der „Aufwendungen für bezogene Lieferungen und Leistungen“ kommen „Aufwendungen für Betreuungstätigkeit“ hinzu.

Anhang-Angaben

Da im Anhang die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben sind, verweisen Wohnungsunternehmen hier regelmäßig auf die ent-

sprechende Verordnung. Nachstehende notwendige Anhangangaben sind in den folgenden beiden Jahren vorzunehmen:

- Jahresabschluss zum 31. Dezember 2023
 - Es gilt die alte Verordnung über Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen (FormblattVO) weiter.
 - Im Vergleich zum Jahresabschluss zum 31. Dezember 2022 ergibt sich daher keine Änderung der Angaben.
- Jahresabschluss zum 31. Dezember 2024
 - Es gilt die neue Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen (JAbschlWUV).
 - Im Anhang ist daher auf die Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen (JAbschlWUV) zu verweisen.
 - Die Angabe des Datums der Verordnung ist nicht notwendig.

Fazit

Die neue JAbschlWUV erhöht die Verständlichkeit des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen und ist daher zu begrüßen. Die neue Verordnung erweitert den Anwendungsbereich und nimmt punktuelle Anpassungen gegenüber den alten Regelungen vor. Lücken werden geschlossen und Vorschriften sowie Gliederungen modernisiert; die Einbeziehung von Kleinstwohnungsunternehmen schließt endlich eine bestehende Unsicherheit. Die erstmalige Anwendung für Jahresabschlüsse, deren Geschäftsjahre nach dem 31. Dezember 2023 beginnen, lässt genügend Zeit, die Änderungen umzusetzen. Bei Fragen zu diesem Thema helfen Ihnen die Experten aus den regionalen Prüfungsverbänden und ihren nahestehenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sehr gerne.

DW-Zukunftspreis der Immobilienwirtschaft 2025

Anders Bauen für bezahlbares Wohnen

Innovativ, einfach, experimentell

Start der
Ausschreibung
1. September
2024!

©AdobeStock-Hurca/Iyakalinn/Oksana



Informationen zur Bewerbung
unter www.dw-zukunftspreis.de



Zukunftspreis der
Immobilienwirtschaft
DW|2025

BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Neuer Standard für die IT-Prüfung im Rahmen der Abschlussprüfung

Welche Änderungen bringt der neue Standard „ISA [DE] 315 (Revised 2019)“ in der IT-Prüfung? Welche Anforderungen ergeben sich daraus für Wohnungsunternehmen? Welche IT-Kontrollen sind relevant? Eine gute Dokumentation der relevanten Aspekte der IT-Umgebung, ist die Voraussetzung für eine effiziente und schnelle Prüfung.

Von Claudia Buchta und Robert Dobroschke

Die Digitalisierung schreitet auch in der Wohnungswirtschaft seit einiger Zeit stark voran und hat auch längst kleinere Unternehmen der Branche erreicht. Das hat zur Folge, dass sich Aufgaben, Prozesse und Organisationsstrukturen verändern. Dadurch wird auch deutlich, dass die IT kein isolierter Nebenschauplatz eines Unternehmens mehr ist. Es ist das elementare Kernstück einer jeden Organisation, von dem die Arbeitsfähigkeit und in letzter Konsequenz auch die Überlebensfähigkeit des Unternehmens abhängt, denn ohne IT „läuft“ heute nichts mehr.

IT im Wandel der Zeit

Durch einen hohen Grad der Digitalisierung entstehen jedoch auch neue Risiken und Gefahren, die inzwischen auch medial Beachtung finden. Hacker können mit ihren Angriffen komplette Unternehmen lahmlegen, indem sie zum Beispiel ganze Festplatten, Server und sogar Datensicherungen verschlüsseln. Dabei gehen sie bei den Attacken nicht besonders wählerisch vor: Es wurden bereits Krankenhäuser, aber auch kommunale Verwaltungen angegriffen. Doch auch im Unternehmen selbst gibt es versteckte Gefahren. Ein unzureichender Zugriffsschutz kann zu versehentlichen oder absichtlichen Schädigungen essenzieller Daten führen. Ein fehlendes Notfallkonzept kann bedeuten, dass zum Beispiel wichtige Finanzinformationen zum benötigten Zeitpunkt nicht vorliegen und mühsam rekonstruiert werden müssen. Dies kann unter anderem zu Datenverlust, Betriebsstillstand und einem Reputationsverlust führen.

Um diesen steigenden Anforderungen und Gefahren gerecht zu werden, muss sich auch die IT-Prüfung im Rahmen der Abschlussprüfung weiterentwickeln. Da sie für viele Unternehmen die ein-



WP Claudia Buchta
Qualitätssicherungsstelle
GdW
BERLIN

zige externe Kontrolle der IT-Landschaft darstellt, ist sie somit eine wichtige präventive Maßnahme. Denn neben ganz praktischen Gefahren für die IT-Landschaft verändert sich durch die Digitalisierung auch die (rechnungslegungsbezogene) Organisation des Unternehmens: Geschäftsprozesse werden als digitale Workflows durchlaufen, Dokumente sind im elektronischen Archivsystem abgelegt und die Buchhaltung selbst erfolgt seit Jahrzehnten bereits komplett elektronisch, sodass Prüfungs nachweise inzwischen in der Regel (fast ausschließlich) aus den IT-Systemen stammen.

Daher ist es nur konsequent, dass der IT-Prüfung kein separater Prüfungsstandard mehr zugrunde liegt, sondern sie integraler Bestandteil des zentralen Prüfungsstandards des risikoorientierten Prüfungsansatzes geworden ist. Bereits dadurch wird der zentrale Stellenwert der IT-Prüfung im Rahmen der Abschlussprüfung deutlich. Die IT-Prüfung selbst basiert auf dem International Standard of Auditing mit der Nummer 315 – kurz: ISA [DE] 315 (Revised 2019). Dieser im Jahr 2019 überarbeitete Standard ist in Deutschland ab 2024 flächendeckend im Rahmen aller Jahresabschlussprüfungen anzuwenden.

Im Folgenden wird der Ablauf einer Prüfung exemplarisch dargestellt.

Ablauf einer IT-Prüfung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)

Als Grundlage für eine erfolgreiche IT-Prüfung muss sich der Prüfer im ersten Schritt ein Verständnis für die IT-Umgebung verschaffen, dem die Informationsgewinnung als konkrete Tätigkeit zugrunde liegt. Dieses Verständnis ist die Basis für alle weiteren Prüfungsschritte, vor allem, um Anhaltspunkte für eventuelle Risiken zu identifizieren. Hilfreich sind hier für den Prüfer Übersichten wie Netzwerkpläne,



WP/StB Robert Dobroschke
Wirtschaftsprüfung und Prüfungsnahe Beratung
VdW Bayern
MÜNCHEN

Hardware- und Softwareübersichten oder Serverlandschaften. Aber selbstverständlich werden auch Befragungen durchgeführt, um Informationen zu erhalten. Ist ein ausreichendes Verständnis gewonnen, kann der Prüfer die Komplexität der IT-Umgebung bestimmen und unter Zugrundelegung dieser die weiteren Prüfungsschritte ableiten.

Sind das IT-Verständnis und die Beurteilung der Komplexität der IT-Umgebung abgeschlossen, erfolgt die Identifikation der vorhandenen generellen IT-Kontrollen. Funktionierende generelle IT-Kontrollen stellen den kontinuierlichen und ordnungsgemäßen Betrieb der IT-Umgebung und damit der Informationsverarbeitung sowie die Integrität von rechnungslegungsrelevanten Informationen und Daten (zum Beispiel Vollständigkeit, Richtigkeit und Gültigkeit) sicher. Somit ergeben sich aus nicht vorhandenen oder schlecht implementierten generellen IT-Kontrollen Risiken, die sich auf den Jahresabschluss auswirken können. Fehlt an einer entscheidenden Stelle zum Beispiel ein technisch eingerichtetes Vieraugenprinzip und können so durch eine Person allein wichtige Daten verändert werden. Sind die eingerichteten Kontrollen für die Unternehmensgröße und dem Geschäftsumfang angemessen? Denn selbstverständlich wird von einem kleinen Wohnungsunternehmen mit einem wenig komplexen IT-System nicht derselbe Umfang an Kontrollmechanismen erwartet wie bei einem großen Wohnungsunternehmen mit einem komplexen IT-System.

Neben mangelhaften generellen IT-Kontrollen ergeben sich aus dem Einsatz von IT noch andere potenzielle Risiken. Fehlt das Verständnis für die eigenen IT-Anwendungen, entstehen zum Beispiel Risiken aufgrund von falscher Bedienung, falschen Einstellungen, einschließlich unzureichend eingerichteter Berechtigungen, was wiederum zu falsch verarbeiteten rechnungslegungsrelevanten Daten oder der Verarbeitung von falschen rechnungslegungsrelevanten Daten führen kann. In der Konsequenz können sich auch daraus Fehler im Jahresabschluss ergeben. Somit sind im Rahmen der Jahresabschlussprüfung nicht nur die generellen IT-Kontrollen zu prüfen, sondern auch die in den einzelnen IT-Anwendungen eingerichteten Kontrollen sowie Kontrollen, die sicherstellen, dass die aus dem IT-System heraus generierten Reports beziehungsweise Auswertungen verlässliche Informationen beinhalten. Über den Umfang der notwendigen Kontrollprüfungen entscheidet der Abschlussprüfer auf Basis von seinem Verständnis der IT-Umgebung, der Komplexität und der ermittelten Risiken.

Nachdem ein Verständnis für die IT geschaffen sowie die Identifikation und Bewertung der möglichen Risiken aus dem Einsatz der IT vorgenommen wurden, erfolgt die eigentliche Prüfung der IT-Kontrollen in Form einer Aufbau- und Funktionsprüfung. Die Aufbauprüfung zielt auf die Beurteilung der wirk samen Ausgestaltung der eingerichteten Kontrollen

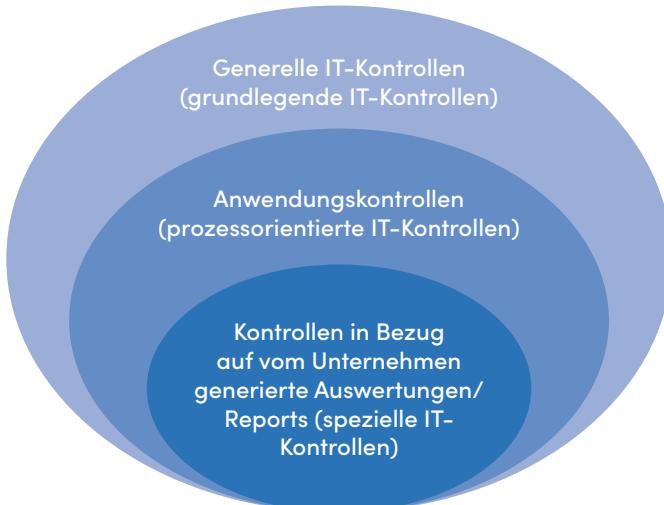
ab (beispielsweise: Wie sind die Prozessschritte bei der Vergabe von Berechtigungen im IT-System, wenn ein neuer Mitarbeiter eingestellt wird?). Dahingegen bewertet die Funktionsprüfung die Wirksamkeit der Kontrolle. Für die Prüfung der Funktionsfähigkeit muss stets eine Dokumentation der durchgeführten Kontrolle vorliegen (beispielsweise: Hat der Vorgesetzte des neuen Mitarbeiters die notwendigen Berechtigungen freigegeben und wurden diese anschließend zutreffend im IT-System hinterlegt?). Die Dokumentation kann manuell, aber auch systemtechnisch erfolgen.

Soweit die Prüfung der IT-Kontrollen ergibt, dass sie ausreichend ausgestaltet und wirksam sind, beeinflusst dies das Vorgehen und den Umfang der weiteren Prüfungshandlungen positiv. Zeigen sich jedoch in der Aufbauprüfung Defizite oder lässt sich im Rahmen der Funktionsprüfung nicht feststellen, ob die Kontrollen wirksam sind (zum Beispiel mangels Dokumentation der Durchführung der Kontrollen), zieht dies in der Regel alternative Prüfungshandlungen und damit einen erhöhten Prüfungsaufwand nach sich.

Vorbereitung auf die IT-Prüfung

Um eine effiziente Prüfung der IT-Umgebung mit ihren Kontrollen vornehmen zu können, ist eine gute Vorbereitung seitens der Wohnungsunternehmen unerlässlich. Insbesondere sollten alle notwendigen Dokumentationen und Ansprechpartner, die über die Vorgänge und Vorfälle im Geschäftsjahr in Bezug auf die IT Auskunft geben können, zur Verfügung stehen. Das gilt ebenso, wenn entsprechende Dienstleistungen der IT an externe Dritte ausgelagert worden sind. Denn es gilt zu beachten, dass trotz Auslagerung von Dienstleistungen auch in Bezug auf die >

Zusammenhang der relevanten IT-Kontrollen



Prüfung von IT-Kontrollen mittels Aufbau- und Funktionsprüfung



IT die Verantwortung und Buchführungspflicht bei den gesetzlichen Vertretern des auslagernden Wohnungsunternehmens verbleibt.

Bei einer guten Dokumentation ist darauf zu achten, dass diese aktuell ist, also regelmäßig gepflegt und angepasst wird. Der Umfang der Dokumentation ist vom Geschäftsumfang und der Komplexität der IT-Umgebung jedes Wohnungsunternehmens abhängig. Beispielsweise sind in der unten stehenden Tabelle ausgewählte Bausteine aufgelistet: Eine umfassende Anforderungsliste wird der zuständige Wirtschaftsprüfer in der Regel vor Prüfangsbeginn zur Verfügung stellen.

Um einem zusätzlichen Prüfungsaufwand im Rahmen der Jahresabschlussprüfung entgegenzuwirken, kann es auch sinnvoll sein, spezielle Themen wie eine Verfahrensdokumentation zur digitalen Archivierung, Beschreibung/Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit digitaler Workflows oder auch eine tiefere Ordnungsmäßigkeitsprüfung im Bereich des IT-Systems außerhalb der Jahresabschlussprüfung

vorzunehmen (zum Beispiels als interne/externe Revision). Dadurch kann das Wohnungsunternehmen von einer zusätzlichen Sicherheit profitieren und der Abschlussprüfer kann im Rahmen der Jahresabschlussprüfung die Ergebnisse dieser Untersuchungen verwenden.

Fazit

Der neue Prüfungsstandard ISA [DE] 315 (Revised 2019) integriert die Prüfung der IT-Umgebung und die darin beinhalteten IT-Kontrollen stärker als zuvor in die Jahresabschlussprüfung. Für Wohnungsunternehmen ist die immer weiter fortschreitende Digitalisierung und damit einhergehende Änderungen von Unternehmensprozessen spürbar. Die stärkere Berücksichtigung der IT-Prüfung in der Jahresabschlussprüfung ist daher nur die logische Konsequenz.

Bei Fragen rund um die Prüfung der IT wenden Sie sich bitte an die Experten der genossenschaftlichen Prüfungsverbände des GdW und ihre nahe stehenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. —

Beispilliste vorzubereitender Unterlagen

IT-Anwendungen	IT-Organisation	IT-Infrastruktur
<ul style="list-style-type: none"> • Versionsstand ERP-System • aktuelles Softwaretestat • Schnittstellen zu anderen Programmen • Datenfluss zwischen den IT-Anwendungen • Verträge mit IT/EDV-Dienstleistern (Software/Hardware/Support) 	<ul style="list-style-type: none"> • Prozessbeschreibungen inkl. Kontrollen (bspw. Verfahrensdokumentation elektr. Archivierung, Beschreibung von elektr. Workflows – bspw. Rechnungsdurchlauf etc.) • IT-Richtlinie • Passwortrichtlinie • Notfallplan • Datensicherheitskonzept 	<ul style="list-style-type: none"> • Netzwerkübersicht • Virenschutz/Firewalls • physische Sicherungsmaßnahmen



DESWOS



Familienfreundlich wohnen?

Indrani hat einen Traum - einen Traum von einem richtigen Zuhause. Wir bauen sichere Häuser. Sie können helfen. Mit uns!



Spendenkonto
IBAN: DE87 3705
0198 0006 6022 21



www.deswos.de

Deutsche Entwicklungshilfe
für soziales Wohnungs- und Siedlungswesen e.V.
DESWOS-Spendenkonto
IBAN: DE87 3705 0198 0006 6022 21

BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKTUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Bilanzielle Behandlung von Klimainvestitionen

Der IDW ERS IFA 1 n.F. beschreibt, wann Erhaltungs- oder Herstellungskosten bei Gebäuden vorliegen. Was der neue Standard für die Wohnungs- und Immobilienwirtschaft bedeutet.

Von Ingeborg Esser

Sein September 2023 liegt die Entwurfsfassung des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) ERS IFA 1 n.F. zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz vor. Sie stellt eine Fortentwicklung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) in Bezug auf die bilanzielle Behandlung von Klimainvestitionen im Gebäudebereich dar. Eine freiwillige Anwendung ist bereits im Jahresabschluss 2023 möglich.

Bedarf für die Weiterentwicklung des IFA 1

Die Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Gebäuden orientiert sich seit Jahrzehnten auch handelsrechtlich sehr stark an den Grundsätzen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Danach liegt eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung, die zu aktivierungspflichtigen Herstellungskosten führt, vor, wenn die Maßnahmen zu einem Standardsprung in drei zentralen Ausstattungsbereichen des Gebäudes führen. Die damals definierten, für die Gebäudequalität maßgeblichen, zentralen Ausstattungsbereiche eines Gebäudes adressierten Klimaschutzinvestitionen insgesamt nicht.

Dies hat sich zwischenzeitlich vollständig verändert. Sowohl auf europäischer Ebene – dort wurde



WP/StB
Ingeborg Esser
Hauptgeschäfts-
führerin GdW,
Vorstand
GdW Revision AG
BERLIN

in den Trilog-Verhandlungen im Dezember 2023 ein Kompromiss für die Europäische Gebäuderichtlinie EPBD gefunden – als auch auf nationaler Ebene prägen Klimainvestitionen die Investitionstätigkeit im Gebäudebestand für die nächsten Jahrzehnte, erfordert doch das deutsche Klimaschutzgesetz einen klimaneutralen Gebäudebestand bis 2045.

Das war der Hauptbeweggrund des Immobilienwirtschaftlichen Fachausschusses des IDW (IFA), sich mit einer Fortschreibung des IDW RS IFA 1 zu beschäftigen, der im Bereich der handelsrechtlichen Rechnungslegung als GoB einzuordnen ist.

Die Neufassung des IFA 1 wird erst nach der jetzt laufenden Konsultationsphase abschließend beschlossen (voraussichtlich Frühjahr 2024) und ist auf Abschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2024 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, sofern die Regelungen vollständig beachtet werden.¹ Dies gilt auch bereits für die jetzt veröffentlichte Entwurfsversion.

Änderungen bei der Behandlung von Photovoltaikanlagen

Bisher waren Aufdach-Photovoltaikanlagen als abnutzbare Vermögensgegenstände unter „Technische Anlagen und Maschinen“ zu aktivieren. Diese Sichtweise wird geändert. Abgestellt wird jetzt auf den einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude. Wenn Einbaupflichten bestehen, dann werden diese Photovoltaikanlagen zu festen Gebäudebestandteilen und die Investition stellt

eine Erweiterung des Gebäudes dar. Gleichermaßen gilt, wenn der erzeugte Photovoltaikstrom ausschließlich oder fast ausschließlich im Gebäude genutzt wird. Das kann als Allgemeinstrom, als Strom zum Betrieb von Wärmepumpen oder auch als Strom, der den Nutzern des Gebäudes (Mieterstrom oder Strom aus der gemeinschaftlichen Nutzung von Anlagen) zur Verfügung gestellt wird, der Fall sein.²

Verbesserung der Gebäudequalität

Eine wesentliche Verbesserung eines Gebäudes, die aktivierungspflichtige Herstellungskosten nach sich zieht, liegt vor, wenn die Nutzungsdauer des Gebäudes deutlich verlängert oder die Gebäudequalität wesentlich verbessert wird. Beides muss über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinausgehen.³

Die Bewertung erfolgt gegenüber dem ursprünglichen Zustand. Ursprünglicher Zustand im Sinne von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB ist der Zustand bei Aufnahme des Gebäudes in das Vermögen, also in der Regel der Zustand zum Zeitpunkt der Herstellung oder Anschaffung. Sind seitdem aber aktivierungspflichtige

nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten entstanden, dann ist der Zustand nach Aktivierung dieser der (neue) ursprüngliche Zustand, an dem die wesentliche Verbesserung zu bewerten ist.⁴

Das heißt also, dass der ursprüngliche Zustand des Gebäudes bei gleicher Ausstattung variiert kann, je nachdem, ob die durchgeföhrten Maßnahmen in der Vergangenheit aktiviert wurden oder als Erhaltungsaufwand sofort aufwandswirksam waren.

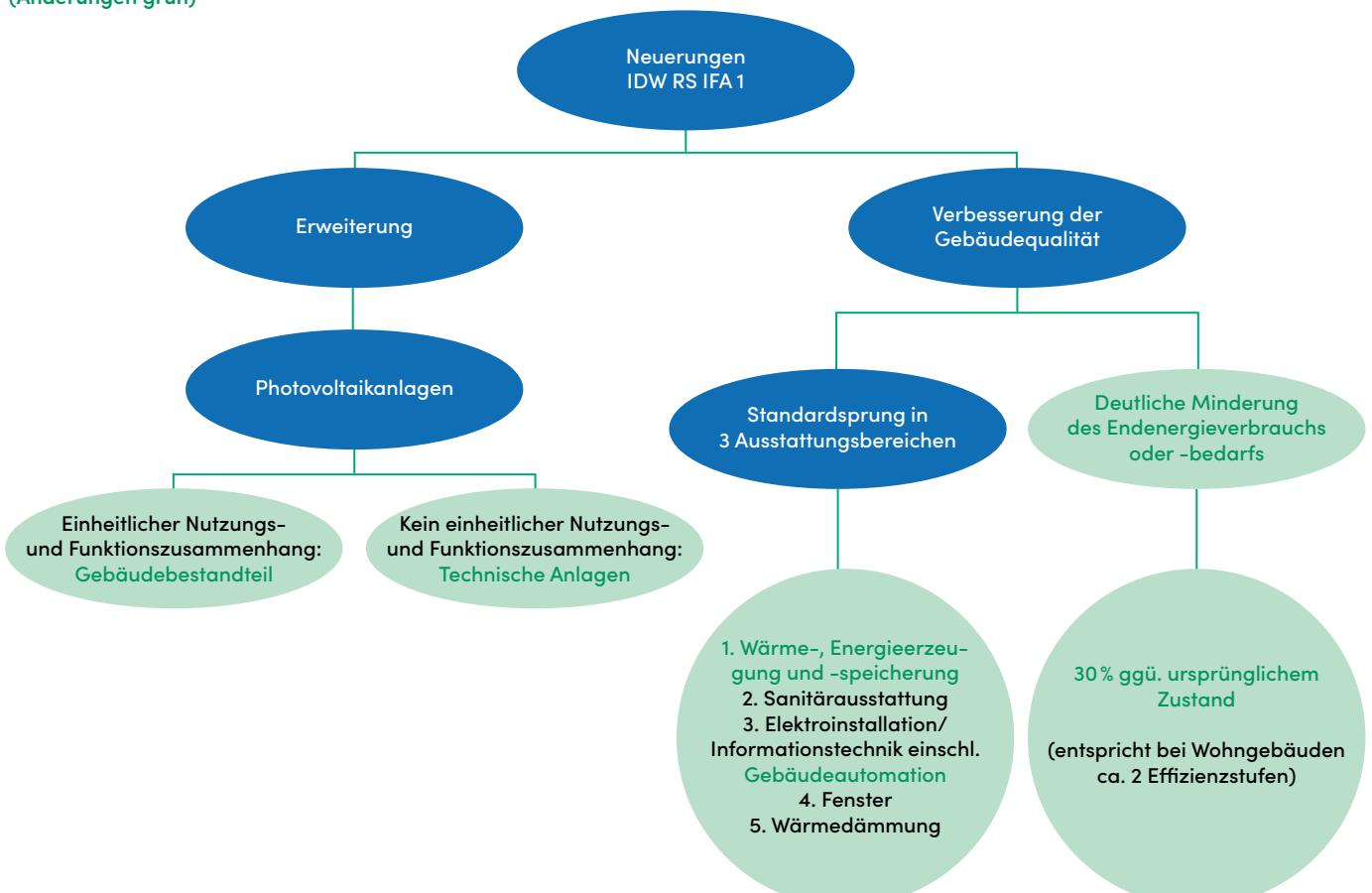
Wie bereits dargestellt, wird die Verbesserung der Gebäudequalität grundsätzlich am Standardsprung in drei zentralen Ausstattungsbereichen beurteilt. Der BFH definierte dazu als zentrale Ausstattungsbereiche: Heizung, Sanitärausstattung, Elektroinstallation und Fenster.

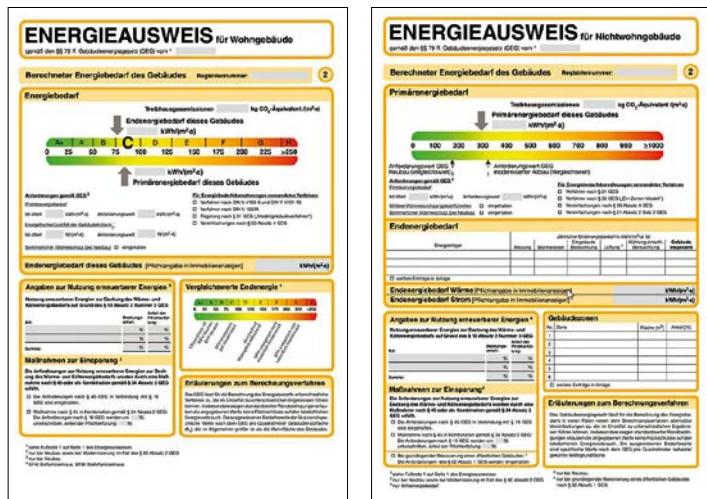
Der IFA hatte die Kriterien bei der Erarbeitung des IDW RS IFA 1 2013 bereits ergänzt: Zusätzlich zu den Elektroinstallationen wurde die Informationstechnik aufgenommen und generell auch die Wärmedämmung als eigenständiges Ausstattungsmerkmal.

Im Zuge der jetzt veröffentlichten Aktualisierung wurden weitere Anpassungen der zentralen Ausstattungsbereiche des Gebäudes vorgenommen. Dabei >

Vorgesehene Änderungen des IFA 1

(Änderungen grün)





Muster für Energiebedarfsausweise

wurde aufgrund des sich ändernden Stellenwerts und der sich verändernden Systeme insbesondere im Bereich der Heizung Anpassungsbedarf gesehen. Das Ausstattungsmerkmal Heizung wurde erweitert auf Maßnahmen zur Wärme- und Energieversorgung sowie -speicherung.⁵

Darüber hinaus hat man den Bedarf gesehen, das Ausstattungsmerkmal Elektroinstallation und Informationstechnik um die Gebäudeautomation zu ergänzen, die in Bezug auf eine effiziente Gebäudesteuerung beziehungsweise einen effizienten Gebäudebetrieb sowie in Bezug auf Komfort und Sicherheit eine zunehmende Rolle spielt.⁶

Neu: Klimainvestitionen

Um den besonderen Stellenwert von Klimainvestitionen im Gebäudebereich angemessen zu würdigen, wird ein neuer Passus im Bereich der Gebäudequalität aufgenommen. Gleichwertig zum Standardsprung in mindestens drei zentralen Ausstattungsbereichen des Gebäudes soll eine deutliche Minderung des Endenergieverbrauchs oder -bedarfs des Gebäudes sein.

Die Heranziehung dieser beiden Beurteilungsgrößen leitet sich aus dem Gebäudeenergiegesetz (GEG) wie auch der Europäischen Gebäuderichtlinie ab. Beide Begriffe sind klar definiert, in der DIN V 18599-1⁷ beziehungsweise dem GEG. Als Endenergiebedarf wird die Energiemenge bezeichnet, welche für Heizung, Lüftung, Warmwasserbereitung und Kühlung (bei Nichtwohngebäuden darüber hinaus für eingebaute Beleuchtung) zur Verfügung gestellt werden muss. Endenergieverbrauch ist der witterungsbereinigte Verbrauch der entsprechenden Energiemengen. Für die Ermittlung des Endenergiebedarfs beziehungsweise des Endenergieverbrauchs für den Energieausweis gilt ein eindeutiges Verfahren.

Jedenfalls dann, wenn der Endenergiebedarf oder -verbrauch eines Gebäudes durch bauliche Maßnah-

men um mindestens 30 % gegenüber dem ursprünglichen Zustand (siehe oben) gesenkt wird, kann sowohl für Wohn- als auch für Nichtwohngebäude von einer wesentlichen Verbesserung ausgegangen werden. Das heißt aber nicht, dass nicht auch bei einer geringeren Senkung eine wesentliche Verbesserung vorliegen kann.

Das 30 %-Kriterium orientiert sich an den Effizienzklassen von Wohngebäuden. Hier ist es in der Regel erforderlich, die Endenergie des Gebäudes um 30 % zu senken, um eine Verbesserung um zwei Effizienzklassen zu bewirken.

Verteilung von Baumaßnahmen über mehrere Jahre

Baumaßnahmen, die insgesamt zu einer Aktivierung führen, können auch planmäßig über mehrere Jahre verteilt werden. Dabei bestimmt die Art der (Gesamt-)Maßnahme den zu berücksichtigenden Planungszeitraum.⁸ Die Planung muss vor Beginn der Maßnahmen, die zusammengefasst werden sollen, allerdings vorliegen und dokumentiert sein.

Klar ist, dass über eine solche Planung im Vorfeld der baulichen Maßnahmen auch in gewissem Umfang gesteuert werden kann, ob der entstehende Aufwand Erhaltungsaufwand oder aktivierungspliqtige nachträgliche Herstellungskosten darstellt. Das betrifft sowohl Maßnahmen, die zu einem Standardsprung in drei zentralen Ausstattungsbereichen führen, als auch Klimainvestitionen, die zusammen eine wesentliche Einsparung von Endenergie bewirken. Dies ist auch deshalb relevant, weil die handels- und steuerrechtliche Behandlung den Anforderungen gleichlaufend ist.

Fazit

Der IDW RS IFA 1 hat in der immobilienwirtschaftlichen Praxis eine große Bedeutung, da die Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand in der Handelsbilanz bei allen Modernisierungsmaßnahmen relevant ist. Die vorgesehene Fortschreibung fokussiert vor allem auf die in der Zukunft besonders relevanten Klimainvestitionen, die erforderlich sind, um den Anforderungen des Klimaschutzgesetzes in Bezug auf einen klimaneutralen Gebäudebestand bis 2045 gerecht zu werden.

¹ IDW ERS IFA 1 n.F. „Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz“, Tz. 1, IDW LIFE 10/2023, S. 949 ff. bzw. abrufbar über die Website des IDW <https://www.idw.de/idw/idw-verlautbarungen/idw-ers-ifa-1-n-f.html>

² IDW ERS IFA 1 n.F., Tz. 6a

³ IDW ERS IFA 1 n.F., Tz. 10

⁴ IDW ERS IFA 1 n.F., Tz. 7 und 8

⁵ IDW ERS IFA 1 n.F., Tz. 13

⁶ IDW ERS IFA 1 n.F., Tz. 13

⁷ DIN V 18599-1:2018-09 „Energetische Bewertung von Gebäuden – Berechnung des Nutz-, End- und Primärenergiebedarfs für Heizung, Kühlung, Lüftung, Trinkwasser und Beleuchtung“

⁸ IDW ERS IFA 1 n.F., Tz. 18

DW

Die Pflichtlektüre für Entscheider:innen

Kompetenz
seit
75 Jahren



DW Die Wohnungswirtschaft –
DAS Branchenmagazin



Jetzt einen Monat
kostenlos testen –
gedruckt oder digital

BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Verlustdeckung bei Wohnungs- genossenschaften

Weisen Wohnungsgenossenschaften in ihrem Jahresabschluss einen Verlust aus, gibt es verschiedene Wege, wie dieser gedeckt werden kann. Doch welche Optionen haben welche Auswirkungen auf die Behandlung künftiger Gewinne und die Auszahlung von Auseinandersetzungsguthaben? Beispiele zeigen den rechtlichen Rahmen.

Von Verena Scheufele und Dr. Matthias Zabel

Die Wohnungswirtschaft ist von langen Projekt- und Vorlaufzeiten geprägt. Von der Idee bis zur Projektrealisierung vergehen typischerweise mehrere Jahre. Gerade junge Wohnungsgenossenschaften stellt dies vor große Herausforderungen, da erst mit der Projektrealisierung Erträge aus der Vermietung erzielt werden, während bereits mit der Gründung Aufwendungen entstehen. Hierdurch entstehen in der Regel Verluste. Ist erstmal ein Verlust erwirtschaftet, stellt sich die Frage, wie damit umzugehen ist.

Optionen der Verlustdeckung nach der GdW-Mustersatzung

Ausgehend von den Bestimmungen in der GdW-Mustersatzung (GdW-MS), die zum überwiegenden Teil die Wohnungsgenossenschaften auch in ihren Satzungen übernommen haben, kann der Jahresabschluss bei den Wohnungsgenossenschaften unter (teilweiser) Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt werden. In diesem Fall tritt an die Stelle der Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ der Posten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ (vgl. § 268 Abs. 1 HGB; siehe auch Infobox auf dieser Seite unten).

Vom Jahresüberschuss/-fehlbetrag zum Bilanzgewinn/Bilanzverlust

- Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
- +/- Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr
- +/- Entnahmen aus der Kapitalrücklage
- +/- Entnahmen aus der Ergebnisrücklage
- +/- Einstellungen aus dem Jahresüberschuss in Ergebnisrücklagen
- = Bilanzgewinn/Bilanzverlust



**WP/StB Verena
Scheufele**
Wirtschaftsprüferin
VdW Bayern
MÜNCHEN



Dr. Matthias Zabel
Referatsleiter
Genossenschafts-
recht und Genosse-
nschaftswesen
GdW
BERLIN

Die Entscheidung über die Deckung eines Bilanzverlustes obliegt nach § 42 GdW-MS der Mitglieder-/Vertreterversammlung (MV/VV). Zur Deckung eines Bilanzverlustes stehen drei Möglichkeiten zur Verfügung (siehe Abbildung auf Seite 67 oben):

- Abschreibung der Geschäftsguthaben,
- Verrechnung der Kapital- oder Ergebnisrücklagen sowie
- Verlustvortrag auf das nächste Jahr.

Vorstand und Aufsichtsrat unterbreiten in der Regel einen Vorschlag und darüber beschließt die MV/VV. Die MV/VV ist an diesen Vorschlag jedoch nicht gebunden, sondern kann davon abweichend einen anderen Beschluss fassen.

OPTION 1: ABSCHREIBUNG DER GESCHÄFTSGUTHABEN

Wie aus Beispiel 1 (auf Seite 67) ersichtlich wird, hat die MV/VV in ihrer Versammlung im Jahr 2023 beschlossen, den Bilanzverlust (Summe aus dem Verlustvortrag und dem Jahresfehlbetrag) per 31. Dezember 2022 in Höhe von 20.000 € durch Abschreibung der Geschäftsguthaben zu decken.

Diese Abschreibung bewirkt, dass zum 31. Dezember 2023 erzielte Bilanzgewinne bei Anwendung der GdW-MS zwar den

Rücklagen zugeführt (vgl. § 41 Abs. 1 GdW-MS), jedoch nicht – zumindest nicht in voller Höhe – (im Jahr 2024) an die Mitglieder ausgeschüttet werden können. Die Gewinne sind zunächst den Geschäftsguthaben zuzuschreiben bis die Geschäftsanteile (wieder) voll eingezahlt sind, darüber hinausgehende Gewinne können ausgeschüttet werden.

Auseinandersetzungsguthaben, die im Jahr 2023 ausgezahlt werden, dürfen aufgrund der Abschreibung der Geschäftsguthaben nicht in nominaler Höhe, sondern nur gekürzt um den jeweiligen Ab-

Optionen der Verlustdeckung



Bsp. 1:

Abschreibung der Geschäftsguthaben

	31.12.2022	01.01.2023
Geschäftsguthaben	100.000 €	80.000 €
Rücklagen	-	-
Verlustvortrag (Vorjahr)	10.000 €	-
Jahresfehlbetrag	10.000 €	-
Bilanzverlust	20.000 €	-
Eigenkapital	80.000 €	80.000 €

Berechnung der Abschreibungen in Beispiel 1

Basis: Pflichtanteile zum 1.1.2022

Annahme: keine unterjährigen Veränderungen der Pflichtanteile; 100 Anteile zu je 1.000 €

Berechnung: Bilanzverlust 20.000 €/100 Anteile = 200 € pro Anteil
Geschäftsguthaben pro Anteil 1.1.2023 = 1.000 € - 200 € = 800 €
Geschäftsguthaben gesamt 1.1.2023 = 100 Anteile × 800 € = 80.000 €

Im Ergebnis ist jeder zum 1.1.2022 bestehende Anteil um 200 € abzuschreiben. Im Falle eines Austritts zum 31.12.2022 darf nur der gekürzte Anteil von 800 € ausgezahlt werden.

Bsp. 2:

Verrechnung der Rücklagen

	31.12.2022	01.01.2023
Geschäftsguthaben	100.000 €	100.000 €
Rücklagen	20.000 €	-
Verlustvortrag (Vorjahr)	10.000 €	-
Jahresfehlbetrag	10.000 €	-
Bilanzverlust	20.000 €	-
Eigenkapital	100.000 €	100.000 €

schreibungsbeitrag ausgezahlt werden (vgl. § 12 Abs. 1 und Abs. 2 i.V.m. § 17 Abs. 8 GdW-MS). Dabei ist zu beachten, dass in der Mitgliederliste die Kürzung für jeden Anteil separat zu führen ist, ebenso wie mögliche spätere Aufstockungen durch die Verwendung von Gewinnen (siehe Infobox „Berechnung“).

OPTION 2: VERRECHNUNG DER RÜCKLAGEN

In dem Beispiel 2 (auf dieser Seite unten) hat die MV/VV beschlossen, den Bilanzverlust in Höhe von 20.000 € durch Verrechnung der Rücklagen zu decken (zweckgebundene Rücklagen, wie zum Beispiel eine Bauerneuerungsrücklage, stehen für die Verlustdeckung nicht zur Verfügung).

Im Jahr 2023 erzielte Bilanzgewinne können in diesem Fall grundsätzlich frei verwendet und auch ausgeschüttet werden. Zu beachten sind jedoch bestehende satzungsmäßige Regelungen und Beschlüsse zur Bildung beziehungsweise Auffüllung von Rücklagen.

In dem Beschluss der MV/VV, den Bilanzverlust durch Verrechnung mit den Rücklagen zu decken, kommt der Wille zum Ausdruck, sowohl die Geschäftsguthaben als auch die Auseinandersetzungsguthaben zu schonen. Daher sind in diesem Fall die Auseinandersetzungsguthaben, die im Jahr 2023 ausgezahlt werden, in nominaler Höhe auszuzahlen. Jedes austretende Mitglied würde also bei Anwendung des oben genannten Beispiels 1.000 € pro Geschäftsanteil ausbezahlt bekommen.

Allerdings soll die MV/VV auch beschließen können, für die Verlustdeckung die Rücklagen nur teilweise heranzuziehen und den anderen Teil des Verlustes durch Abschreibung (nur) der Auseinandersetzungsguthaben zu decken. In diesem Fall würden nur die Geschäftsguthaben der verbleibenden Mitglieder geschont, die Auseinandersetzungs-

Bsp. 3:

Verlustvortrag

Bilanz per	31.12.2022	01.01.2023
Geschäftsguthaben	100.000 €	100.000 €
Rücklagen	-	-
Verlustvortrag (Vorjahr)	10.000 €	20.000 €
Jahresfehlbetrag	10.000 €	-
Bilanzverlust	20.000 €	-
Eigenkapital	80.000 €	80.000 €

Bsp. 4:

Verrechnung künftiger Gewinne mit Verlustvortrag

Bilanz per	01.01.2023	31.12.2023	01.01.2024
Geschäftsguthaben	100.000 €	100.000 €	100.000 €
Rücklagen	-	-	-
Verlustvortrag (Vorjahr)	20.000 €	20.000 €	10.000 €
Jahresüberschuss	-	10.000 €	-
Bilanzverlust	20.000 €	10.000 €	10.000 €
Eigenkapital	80.000 €	90.000 €	90.000 €

Bsp. 5:

Berechnung der Auseinandersetzungsguthaben bei Verlustvortrag

Guthaben des ausscheidenden Mitglieds = 10.000 €

Bilanz per	31.12.2022 (Szenario A)	31.12.2022 (Szenario B)
Geschäftsguthaben	100.000 €	100.000 €
Rücklagen	-	-
Verlustvortrag (Vorjahr)	10.000 €	10.000 €
Jahresfehlbetrag	10.000 €	20.000 €
Bilanzverlust	20.000 €	30.000 €
Eigenkapital	80.000 €	70.000 €
→ AGH-Auszahlung	8.000 €	7.000 €

guthaben wären entsprechend gekürzt auszuzahlen. Dieser rechtlich als zulässig angesehene Weg ist in- des im Hinblick auf die bilanzielle Behandlung nicht praktikabel und daher nicht empfehlenswert.

OPTION 3: VERLUSTVORTRAG AUF DAS NÄCHSTE JAHR

Der MV/VV steht auch die Möglichkeit offen, den Bilanzverlust auf das nächste Jahr vorzutragen (siehe nebenstehendes Beispiel 3). Dies hat zur Folge, dass mögliche Gewinne im Folgejahr zunächst zwingend mit dem Verlustvortrag aus dem Vorjahr zu verrechnen sind, bevor möglicherweise darüber hinausgehende Beträge ausgeschüttet werden können (siehe Beispiel 4).

Durch den Verlustvortrag werden die Geschäftsguthaben geschont. Fraglich ist allerdings, ob und inwiefern der Verlustvortrag bei der Berechnung der Auseinandersetzungsguthaben zu berücksichtigen ist. Bedarf es einer ausdrücklichen Satzungsregelung, um den Verlustvortrag (sofern er auf neue Rechnung vorgetragen wird) zu berücksichtigen beziehungsweise muss zumindest die MV/VV die Berücksichtigung eines Verlustvortrages bei der Berechnung der Auseinandersetzungsguthaben konkret beschließen?

Nach Ansicht der Konferenz der Prüfungsdirektoren des GdW-Verbundes ist es im Lichte der gesetzlichen Regelung in § 73 Abs. 1 GenG geboten, einen Verlustvortrag bei der Berechnung der Auseinandersetzungsguthaben unabhängig von einer Satzungsregelung oder einem Beschluss der MV/VV zu berücksichtigen. § 73 Abs. 1 GenG legt fest, dass die Auseinandersetzung unter Zugrundelegung der Bilanz erfolgt, die Bilanz also maßgebend ist. Das Gesetz geht folglich davon aus, dass das Auseinandersetzungsguthaben durch einen in der Bilanz ausgewiesenen Verlust beeinflusst wird. Darüber hinaus belastet ein Verlustvortrag auf neue Rechnung das gemäß § 73 Abs. 2 Satz 1 GenG maßgebliche Bilanzergebnis.

Vor Deckung des Verlustvortrages können keine Gewinne an die Mitglieder ausgeschüttet werden. Die „Schonung“ der Geschäftsguthaben der verbleibenden Mitglieder durch den Verlustvortrag ist insofern nur vorübergehend und formal, da sie mit dem Verlustvortrag belastet bleiben und bis zu dessen Deckung keine Gewinnausschüttung möglich ist. Eine direkte Verlustabschreibung von den Geschäftsguthaben bis zu deren Wiederauffüllung durch künftige Gewinne führt zum selben Ergebnis (siehe Option 1 auf Seite 66). Vor diesem Hintergrund ist es nicht interessengerecht, die Geschäftsguthaben der verbleibenden Mitglieder durch den Verlustvortrag zu belasten, diesen aber bei der Berechnung der Auseinandersetzungsguthaben unberücksichtigt zu lassen. Sofern daher die MV/VV beschließt, einen Verlust auf neue Rechnung vorzutragen, muss dieser bei der Berechnung der Auseinandersetzungsguthaben unabhängig von einer Satzungsregelung oder einem

Beschluss der MV/VV berücksichtigt werden. Hierfür spricht auch der Grundsatz des Kapitalerhalts bei juristischen Personen.

Aus buchhalterischer Sicht kann es daher zweckmäßig sein, in der MV/VV einen Vortrag auf neue Rechnung zu beschließen, sodass keine Minderung der Geschäftsguthaben der verbleibenden Mitglieder gebucht beziehungsweise in der Mitgliederbuchhaltung geführt werden muss. Vielmehr erfolgt dann nur beim Auseinandersetzungsguthaben eine verminderte Auszahlung (siehe hierzu Beispiel 5 auf Seite 68 unten).

Wie dieses Beispiel 5 zeigt, hat die MV/VV einen Vortrag des Verlustes in das Folgejahr beschlossen. Ein Mitglied mit einem Geschäftsguthaben von 10.000 € (entspricht 10 % am gesamten Geschäftsguthaben) scheidet zum Jahresende aus. Bei der Berechnung des Auszahlungsguthabens ist jeweils der rechnerische Anteil am Verlustvortrag zu berücksichtigen und das Auszahlungsguthaben entsprechend zu kürzen. In Szenario A ergibt sich eine Kürzung des Auszahlungsguthabens um 2.000 € (10 % von 20.000 € Verlustvortrag) und in Szenario B

eine Kürzung des Auszahlungsguthabens um 3.000 € (10 % von 30.000 € Verlustvortrag). Entsprechend sind, wie in Beispiel 5 dargestellt, nicht die vollen 10.000 € nominales Geschäftsguthaben auszuzahlen, sondern in Szenario A 10.000 € - 2.000 € = 8.000 € und in Szenario B 10.000 € - 3.000 € = 7.000 €.

Fazit

Sollten Wohnungsgenossenschaften in die Situation kommen, einen Verlust auszuweisen, gibt es verschiedene Optionen, wie mit diesem Verlust umzugehen ist. Die Auswirkungen auf die zukünftige Gewinnverwendung wie auch auf anstehende Auszahlungen von Auseinandersetzungsguthaben, hängen davon ab, welche Option gewählt wird. In jedem Fall liegt es in der Kompetenz der MV/VV, darüber zu entscheiden. Bei entsprechenden Fragen stehen Ihnen die Experten der genossenschaftlichen Prüfungsverbände der Wohnungs- und Immobilienwirtschaft gern zur Verfügung.

Weitere Informationen: www.gdw-pruefungsverbaende.de

HAUFE.

JETZT KLIMAZIELE UMSETZEN



NACHHALTIGE ANSÄTZE UND LÖSUNGEN FÜR DIE IMMOBILIENBRANCHE

Die Wohnungswirtschaft ist für ca. 40 Prozent der Treibhausgasemissionen in Deutschland verantwortlich. Thomas Oebbecke benennt die Verursacher und sagt, was jetzt zu tun ist.

- + **Das Drei-Säulen-Modell:**
ökologische, soziale und ökonomische Nachhaltigkeit
- + **Politische und gesetzliche Grundlagen**
- + **Fördermittel und Förderprogramme**
- + **Nachhaltige Maßnahmen im Wohnungsbau**

ISBN 978-3-648-16825-7
336 Seiten | Buch: **69,99 € [D]**

Jetzt versandkostenfrei bestellen:
www.haufe.de/fachbuch
0800 5050 445 (Anruf kostenlos)
oder in Ihrer Buchhandlung

BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKTUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

DNK-Ergänzung als Baustein der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Die Nachhaltigkeitsberichterstattung gewinnt an Relevanz. Die Novellierung der CSR-Richtlinie erweitert den Kreis der zur Abgabe verpflichteten Unternehmen. Auch für alle anderen kann ein freiwilliger Bericht von Vorteil sein. Die branchenspezifische Ergänzung des Deutschen Nachhaltigkeitskodex bietet Lösungsbausteine.

Von Christian Gebhardt

Durch die EU-Taxonomie-Verordnung und die Verabschiedung der Corporate Social Responsibility (CSR)-Richtlinie ergeben sich auch für die Wohnungswirtschaft neue Anforderungen im Bereich Nachhaltigkeitsberichterstattung, auf die sich die Branche vorbereiten muss. Während für große Wohnungsunternehmen ab dem Geschäftsjahr 2025 ein europäischer Nachhaltigkeitsstandard verpflichtend vorgeschrieben wird, besteht für kleine und mittelgroße Wohnungsunternehmen die Möglichkeit, die branchenspezifische Ergänzung des Deutschen Nachhaltigkeitskodex (DNK) freiwillig anzuwenden.

Berichterstattungspflichten für Wohnungsunternehmen

Die im Dezember 2022 verabschiedete Corporate Sustainability Reporting Directive (kurz: CSRD) verpflichtet bestimmte Unternehmen, in den Lagebericht einen Nachhaltigkeitsbericht aufzunehmen. Die CSRD erweitert den Kreis der berichtspflichtigen Unternehmen, enthält unter anderem Regelungen zum Inhalt der künftigen Nachhaltigkeitsberichterstattung, die durch den EU Sustainability Reporting Standard (ESRS) der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) konkretisiert werden, sowie zur Prüfung und Veröffentlichung der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Die CSRD muss bis 2024 in deutsches Recht übernommen werden. Direkt betroffen sind nach der CSRD alle großen Kapitalgesellschaften. Offen ist noch, wie kleine und mittelgroße kommunale Unternehmen, die aufgrund von landesrechtlichen Regelungen ihren Lagebericht wie große Kapitalgesellschaften aufstellen müssen, von der Nachhaltigkeitsberichterstattung befreit werden können. Der GdW hat bereits eine Initiative zur Änderung der länderspezifischen Rege-



WP Christian Gebhardt
Referatsleiter Betriebswirtschaft, Rechnungslegung, Finanzierung
GdW, Vorstand
GdW Revision AG
BERLIN

lungen in Bezug auf die Betroffenheit von kleinen und mittelgroßen kommunalen Wohnungsunternehmen von der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den ESRS mit dem Verband kommunaler Unternehmen und dem Deutschen Städtetag angestoßen.

Nach einem umfangreichen Verfahren hat die EFRAG im November 2022 den ersten Satz (Set 1) von ESRS-Entwürfen an die EU-Kommission übergeben. Damit die ESRS-Standards Rechtskraft entfalten können, hat die EU-Kommission im Juni 2023 einen Entwurf für eine Delegierte Verordnung zur Übernahme der Standards vorgelegt. Der GdW hat im Juli 2023 eine entsprechende Stellungnahme gegeben über der EU-Kommission abgegeben. In unserer Stellungnahme haben wir deutliche Kritik an den ESRS-Berichtsentwürfen geübt. Die EU-Kommission hat nach Anpassungen (unter anderem Reduzierung der verpflichtend anzuwendenden Standards) am 31. Juli 2023 die finalen ESRS-Standards veröffentlicht.

Aufgrund der Komplexität der Standards ist davon auszugehen, dass die Einrichtung der erforderlichen Prozesse für die erstmalige Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts einen erheblichen Zeitaufwand und auch finanzielle Ressourcen erfordern werden. Für eine erleichterte Handhabung der Standards ist der GdW derzeit in einem überregionalen Arbeitskreis unter Einbindung der Regionalverbände und des AGW tätig und beteiligt sich an der Erarbeitung eines ESRS-Branchenstandards für Wohnungsunternehmen.

Die EU-Kommission hat weiterhin Mitte Oktober 2023 einen delegierten Rechtsakt zur Anhebung der Schwellenwerte für die Größenklassen von Unternehmen und Gruppen erlassen. Mit der Änderungsrichtlinie zur EU-Bilanzrichtlinie werden die bisherigen monetären Schwellenwerte „Bilanzsumme“ und „Umsatzerlöse“, die für die Bestimmung der Größenklasse eines Unternehmens relevant sind, inflationsbereinigt und damit um circa 25 % angehoben. Ebenso werden die Schwellenwerte für die großenabhängige Befrei-

ung von der Konzernrechnungslegungspflicht (§ 293 HGB) um 25 % angehoben.

Die Schwellenwerte für große Unternehmen werden nach Umsetzung der EU-Richtlinie in deutsches Recht somit von 20 Mio. auf 25 Mio. € (Bilanzsumme) und von 40 Mio. auf 50 Mio. € (Umsatzerlöse) angehoben. Da die Pflicht zur Aufstellung einer Nachhaltigkeitsberichterstattung nach CSRD an die Größenkriterien für große Kapitalgesellschaften geknüpft ist, hat die Änderung auch Auswirkungen auf die Anzahl der von der CSRD betroffenen Unternehmen. Die Änderungsrichtlinie sieht zudem ein Mitgliedsstaatenwahlrecht vor, den Unternehmen zu gestatten, die neuen Schwellenwerte bereits auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Deutschland beabsichtigt, dieses Wahlrecht nach dem Referentenentwurf zur Umsetzung der EU-Richtlinie ausüben.

Unabhängig von der direkten Betroffenheit der Unternehmen wird die Nachhaltigkeitsberichterstattung eine Ausstrahlungswirkung auf alle anderen Unternehmen haben. Einzelne Banken fragen bei ihren Kunden bereits jetzt gezielt ESG-Informationen ab, da sie diese Daten für die Klassifizierung ihrer Darlehensportfolios nach der Taxonomieverordnung benötigen. Damit nimmt das Nachhaltigkeitsmanagement und seine Auswirkung auf die Finanzierung schon jetzt einen wichtigen Platz im Finanzierungsmanagement ein. Um die Lücke zwischen freiwilliger und verpflichtender Nachhaltigkeitsberichterstattung zu schließen, hat der GdW gemeinsam mit dem AGW die branchenspezifische Ergänzung des DNK weiterentwickelt und aktualisiert.

DNK schafft Transparenz und Vergleichbarkeit

Der vom Rat für Nachhaltige Entwicklung (RNE) der Bundesregierung verantwortete DNK, versteht sich nicht nur als eine übersichtliche Ergänzung eines Nachhaltigkeitsberichtes, sondern er schafft Transparenz und Vergleichbarkeit. Er lenkt den Blick auf das Wesentliche und gibt Anstöße, das firmeninterne Nachhaltigkeitsmanagement weiter voranzubringen. Während die Informationen für die Berichterstattung zusammengetragen werden, findet gleichzeitig eine Analyse der inneren Strukturen statt, und es können weitere Einflussmöglichkeiten und Verbesserungspotenziale aufgezeigt werden. Auch die Mitarbeiter werden für das Thema sensibilisiert und können in die Weiterentwicklung der Nachhaltigkeitsstrategie eingebunden werden. Später können die entsprechenden Erklärungen als Zeitreihe dienen, an der sich ablesen lässt, wie sich das Unternehmen entlang seiner Nachhaltigkeitsstrategie entwickelt und verändert hat. Ein weiterer Vorteil ist, dass es eine große Schnittmenge der Anforderungen aus der CSRD und den DNK-Anforderungen gibt (siehe Abbildung 1).

Positionierung gegenüber den Stakeholdern und der Öffentlichkeit

Eine Analyse der wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekte sollte am besten nicht nur aus Sicht des Unternehmens selbst, sondern im Dialog mit wichtigen Stakeholdern erarbeitet werden. Die Wesentlichkeitsanalyse baut auf diese Betrachtung des Umfelds auf. Nachhaltigkeitsaspekte sind in der Regel für Unternehmen nicht nur mit Risiken, sondern auch mit Chancen verbunden.

Abb. 1:

Abgleich Inhalte von CSRD und DNK



Abb. 2:

Prinzip der doppelten Wesentlichkeit



Die Wesentlichkeitsanalyse wird dabei nach dem Grundsatz der doppelten Wesentlichkeit durchgeführt. Im ersten Schritt erfolgt die Erstellung einer Liste potenziell relevanter Themen unter Berücksichtigung von branchenspezifischen sowie unternehmensspezifischen Anforderungen und Rahmenbedingungen. Im zweiten Schritt können die identifizierten Themen mittels Befragungen ausgewertet werden. Dabei werden zwei Perspektiven betrachtet (siehe Abbildung 2):

1. Wie hoch ist die Geschäftsrelevanz (Outside-in-Perspektive) für das Wohnungsunternehmen?
2. Wie hoch sind die potenziellen und tatsächlichen Auswirkungen auf Umwelt, Gesellschaft und Menschenrechte durch das Wohnungsunternehmen (Inside-out-Perspektive)?

Durch die Aktivitäten des Wohnungsunternehmens als Vermieter sowie als Unternehmen entstehen positive wie negative Auswirkungen auf Umwelt, Ökonomie und Gesellschaft. Zum Beispiel entstehen durch Bauaktivitäten Emissionen, Abfall und Bodenversiegelungen (negative Auswirkungen). Auf der anderen Seite leisten Wohnungsunternehmen durch die Bereitstellung von bezahlbarem Wohnraum einen Beitrag zur Lösung gesellschaftlicher Probleme und Herausforderungen (positive Auswirkungen).

Nachhaltigkeitsthemen können zudem aus verschiedenen Gründen Chancen oder Risiken für die Geschäftsentwicklung mit sich bringen. So stellen die Folgen des Klimawandels ein potenzielles Risiko für den Gebäudebestand dar, die Nachhaltigkeits-

performance hat Auswirkungen auf die Reputation und veränderte Arbeitsmarktbedingungen bergen Chancen und Risiken für die Beschäftigungslage. Risiken im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsthemen finden somit auch Einzug in das Risikomanagement von Wohnungsunternehmen.

Mithilfe einer DNK-Entsprechenserklärung kann sich jedes Unternehmen gegenüber seinen Stakeholdern klar positionieren und der Öffentlichkeit die Bereiche aufzeigen, für die es Verantwortung übernimmt und in denen es sich besonders engagiert.

Die 20 Kriterien der DNK-Entsprechenserklärung

Die DNK-Entsprechenserklärung gliedert sich in vier Bereiche, in denen Unternehmen über ihr nachhaltiges Handeln und Wirtschaften berichten sollten: Strategie, Prozessmanagement, Umwelt und Gesellschaft. Unter diesen Schwerpunkten werden insgesamt 20 Kriterien abgefragt (siehe Abbildung 3), die in Form eines Freitextes qualitativ beschrieben werden können (comply). Werden bestimmte Kriterien (noch) nicht erfasst oder erfüllt, besteht auch die Möglichkeit einer Erklärung, warum dies so ist beziehungsweise, ob sich ein Berichtswesen dahingehend aktuell in der Planung befindet (explain). Zu erörtern, warum noch nicht alle Anforderungen erfüllt sind, und gleichzeitig zu zeigen, dass eine unternehmerische Kultur der Nachhaltigkeit gelebt wird, ist an dieser Stelle von besonderer Wichtigkeit.

Erhebung zusätzlicher Leistungsindikatoren

Zusätzlich zu den Kriterien enthält die DNK-Entsprechenserklärung ergänzende Leistungsindikatoren (Key Performance Indicators, KPI), die aus Gründen der Vereinheitlichung und Vergleichbarkeit (auch international) dem Berichtssystem der Global Reporting Initiative (GRI) respektive der European Federation of Financial Analysts Societies (EFFAS) entnommen sind. Jedes Unternehmen kann sich entscheiden, nach welchem der beiden Standards es berichten möchte, muss die entsprechenden Indikatoren dann jedoch durchgehend ausfüllen, entweder mit Hilfe eines comply oder explain. Wohnungsunternehmen haben zusätzlich die Möglichkeit, die speziell auf ihre Geschäftsbereiche zugeschnittenen branchenspezifischen Indikatoren zu berichten.

Zeitlicher Aufwand und Planung

Der zeitliche Aufwand zur Bearbeitung aller abgefragten Punkte hängt davon ab, wie tief das Thema Nachhaltigkeit im Unternehmen bereits verankert ist. In Unternehmen, die zum Beispiel einen Nachhaltigkeits- oder CSR-Bericht veröffentlichen, EMAS-zertifiziert sind oder eine Klimaschutzvereinbarung unterzeichnet haben, liegen viele Werte und Fakten möglicherweise bereits vor und es kann bei der Erklärung auf Passagen aus den Berichten verwiesen werden. Sind die zu berichtenden Zahlen und Informationen jedoch noch nicht vorhanden, müssen sie zunächst definiert und aufbereitet werden. Der unternehmensspezifischen Beschreibung der einzelnen DNK-Kriterien sollten daher eine gute Planung und die Klärung von Zuständigkeiten vorausgehen. Je nach Größe des Unternehmens kann ein Nachhaltigkeits- oder CSR-Beauftragter die für die Entsprechenserklärung notwendigen Fakten zusammentragen oder es wird eine Arbeitsgruppe mit Vertretern aus allen

Unternehmensbereichen gegründet, die die einzelnen Kriterien entsprechend ihrer inhaltlichen Schwerpunkte untereinander aufteilen und beantworten.

Die Kernfragen, die sich für alle Unternehmen bei der Integration der Nachhaltigkeitsberichterstattung in die Geschäftstätigkeit ergeben, sind:

- Wie ist Nachhaltigkeit im Geschäftsmodell bereits verankert?
- Wo soll die Hauptverantwortlichkeit für den Themenbereich Nachhaltigkeit künftig liegen?
- Auf welchen Ebenen sind weitere Verantwortlichkeiten notwendig?
- Welche Ressourcen werden in den kommenden Jahren für den Themenbereich benötigt?
- Welche Fachkenntnisse liegen bereits intern vor und welche zusätzlichen Kompetenzen werden benötigt?

Der Zielzustand sollte der Aufbau und die strategische Einbindung einer standardisierten Berichterstattung im Unternehmen sein.

Fazit

Das Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung hat immer mehr Einfluss auf die Geschäftstätigkeit von Wohnungsunternehmen. Die Novellierung der CSR-Richtlinie erweitert den Kreis der verpflichteten Unternehmen deutlich. Damit wird das Thema Nachhaltigkeit von der Freiwilligkeit zur gesetzlichen Verpflichtung aufgewertet.

Um die Wohnungsunternehmen auf das Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung vorzubereiten, wurde die 2014 veröffentlichte branchenspezifische Ergänzung des DNK im Jahr 2022 aktualisiert. Die regionalen Prüfungsverbände der Wohnungs- und Immobilienwirtschaft und ihre nahestehenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unterstützen gern bei Fragen rund um die Themen Nachhaltigkeitsstrategie und Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Abb. 3:

Der DNK – 20 Kriterien und ausgewählte Leistungsindikatoren

Der DNK ist hinterlegt mit 16 EFFAS- bzw. 28 GRI-Leistungsindikatoren (GRI SRS)



BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKTUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

CO₂-Kostenaufteilung im Jahresabschluss

Die Vorschriften über die Aufteilung der CO₂-Kosten sind erstmals in der Heizkostenabrechnung für 2023 zu beachten. Bei der Bewertung noch nicht abgerechneter Betriebskosten gilt es daher, einen Abschlag für die nicht weiterberechenbaren CO₂-Kosten im Jahresabschluss vorzunehmen.

Von Dr. Ingrid Vogler und Christian Gebhardt

Das Kohlendioxidkostenaufteilungsgesetz (CO₂KostAufG) regelt im Verhältnis zwischen Mieter und Vermieter die Aufteilung der CO₂-Kosten, die aufgrund der Einführung des nationalen Brennstoffemissionshandelsgesetzes entstehen. Da das Gesetz für alle Abrechnungszeiträume ab dem 1. Januar 2023 gilt, wirft es bei der Heizkostenabrechnung nun viele Fragen auf.

Das Gesetz gilt für Gebäude, in denen Brennstoffe in getrennten oder verbundenen Anlagen zur Wärmeerzeugung für Heizung oder für Heizung und Warmwasser genutzt werden. Es gilt auch für die eigenständig gewerbliche Lieferung von Wärme oder von Wärme und Warmwasser hinsichtlich der für die Wärmeerzeugung eingesetzten Brennstoffe, sei es im Contracting (als Objektversorgung oder Nahwärmenetz) oder in der Fernwärmelieferung.

Bei der Wärmelieferung besteht die Besonderheit, dass die FernwärmeverSORGER im Rahmen des CO₂KostAufG für den Emissionspreis der Wärme aus dem Netz

- nicht nur die Kosten aus der Verwendung von Brennstoffen nach nationalem Emissionshandel berücksichtigen müssen, sondern
- auch die Kosten aus dem europäischen Emissionshandel ETS.

Der Kostenanteil aus dem europäischen Emissionshandel ist nach CO₂KostaufG aber nur für be-



Dr. Ingrid Vogler
Referatsleiterin
Energie und Technik,
GdW
BERLIN



WP Christian Gebhardt
Referatsleiter
Betriebswirtschaft,
Rechnungslegung,
Finanzierung
GdW, Vorstand
GdW Revision AG
BERLIN

stehende Verträge auszuweisen und aufzuteilen. Die Aufteilung der EU-ETS-Kosten gilt nämlich nicht für Gebäude, die ab 1. Januar 2023 erstmals einen Wärmeanschluss erhalten. Der Gesetzgeber begründet das damit, dass für den vorgesehenen Ausbau der FernwärmeverSORGUNG mögliche Fehlanreize vermieden werden sollen. Die Kosten nach dem Brennstoffemissionshandelsgesetz (BEHG) werden allerdings auch in diesen Fällen aufgeteilt.

Nachdem nunmehr die ersten Fernwärmerechnungen für das Jahr 2023 vorliegen, zeigt sich, dass

mit dem CO₂KostAufG massive Unge rechtigkeiten verbunden sind. Die nach CO₂KostAufG pauschal zu ermittelnden Emissionskosten übersteigen bei Anlagen im EU-Emissionshandel die tatsächlich angefallenen Emissionskosten massiv; sie sind doppelt oder gar 2,3 mal so hoch. Der GdW hat die Politik auf diese nicht akzeptable Diskrepanz zwischen tatsächlichen und pauschalierten Kosten hingewiesen und Abhilfe verlangt.

Während in den Jahren 2021 und 2022 im Bereich der Wärmeerzeugung allein Heizöl, Erdgas und Flüssiggas mit dem CO₂-Preis belegt wurden, fand 2023 eine Erweiterung unter anderem auf Kohle statt. Die Erweiterung auf Kohle ist insofern bedeutsam, als bei der Kohleverstromung Fernwärme ausgekoppelt wird. Weil dies in großen Anlagen erfolgt, die dem europäischen Emissionshandel unterliegen, sind

Wohnungsunternehmen bei der Aufteilung des CO₂-Preises dreifach betroffen: wegen des hohen Emissionsfaktors der Kohle mit einem höheren Anteil bei der Aufteilung, wegen des höheren EU-CO₂-Preises und wegen der Aufteilung von Kraft-Wärme-Kopplungs-Prozessen nach der finnischen Methode, die einen Großteil der Emissionen der Wärme zuordnet.

Brennstofflieferanten haben auf Rechnungen für die Lieferung von Brennstoffen oder von Wärme folgende Informationen auszuweisen:

- die Brennstoffemissionen der Brennstoff- oder Wärmelieferung in kg CO₂,
- den sich für den Zeitpunkt der Lieferung ergebenden Preisbestandteil der CO₂-Kosten für die gelieferte oder zur Wärmeerzeugung eingesetzte Brennstoffmenge,
- den heizwertbezogenen Emissionsfaktor des gelieferten oder zur Wärmeerzeugung eingesetzten Brennstoffs, angegeben in kg CO₂/kWh,
- den Energiegehalt der gelieferten oder zur Wärmeerzeugung eingesetzten Brennstoffmenge in kWh sowie
- einen Hinweis auf die Erstattungsansprüche für Mieter, die selbst Energie einkaufen, gegenüber dem Vermieter.

Die Informationspflicht gilt auch für Wärmelieferanten, aber

- anstelle der Brennstoffe ist auf die zur Erzeugung der gelieferten Wärme eingesetzten Brennstoffe abzustellen,
- im Fall der Wärmeerzeugung in einer Kraft-Wärme-Kopplungs-Anlage ist die Zuordnung der Brennstoffemissionen für die Erzeugung der Wärme entsprechend der Zuteilungsverordnung vorzunehmen,
- im Fall der Wärmelieferung aus Wärmenetzen, die aus mehreren Anlagen gespeist werden, ist ein einheitlicher heizwertbezogener Emissionsfaktor des Wärmenetzes in kg CO₂/kWh anzugeben, der die Emissionsmengen der Einzelanlagen jeweils anteilig zur insgesamt eingespeisten Wärmemenge abbildet, und
- im Fall der Wärmelieferung aus Wärmenetzen, die zumindest anteilig aus Wärmeerzeugungsanlagen gespeist werden, die dem Europäischen Emissionshandel unterliegen, sind
- im Rahmen der Ableitung des einheitlichen Emissionsfaktors für diese Wärmeerzeugungsanlagen, die nach den Vorgaben des Treibhausgas-Emissionshandelsgesetzes (TEHG) zu berichtenden Emissionsdaten und Produktionsmengen zugrunde zu legen, und ist
- für den aus diesen Wärmeerzeugungsanlagen stammenden Anteil der Wärmelieferung als maßgeblicher Zertifikatepreis der Durchschnittspreis der Versteigerungen nach TEHG in dem der Rechnungsstellung vorangegangenen Kalenderjahr heranzuziehen (siehe Tabelle 1).

Den „maßgeblichen Preis“ muss das Umweltbundesamt amtlich feststellen. Der Gesetzgeber al-

**Tab. 1:
Maßgebliche Zertifikatepreise
für das Jahr 2023**

	CO ₂ -Preis für 2023
Nationaler CO ₂ -Preis für die Aufteilung auf Mieter und Vermieter	30 €/t
EU-ETS-Preis für die Aufteilung auf Mieter und Vermieter	In Rechnungen, die bis 31. März 2024 erstellt werden: Es gilt der maßgebliche Emissionspreis von 2022: 80,40 €/t ⁱ In Rechnungen, die ab 1. April 2024 erstellt werden: Es gilt der maßgebliche Emissionspreis von 2023: 83,68 €/t

lerdings lässt dem Umweltbundesamt jedes Jahr bis zum 31. März des Folgejahres Zeit, den maßgeblichen Emissionspreis des Vorjahrs zu veröffentlichen. Auf dieser Basis hat deshalb die Energiewirtschaft die „Gemeinsame Handlungsempfehlung für eine Stichtagsregelung zur Umsetzung der Informationspflichten für Wärmelieferanten nach dem Gesetz zur Aufteilung der Kohlendioxidkosten“ erstellt, die als Stichtag für die Verwendung des maßgeblichen CO₂-Preises aus EU-ETS-Anlagen den 1. April vorsieht. Des Weiteren ist in der Handlungshilfe ein Stichtag 1. Juli für die Verwendung des netzbezogenen Emissionsfaktors vorgesehen.

Auswirkungen auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss zum 31. Dezember 2023

Bei Wohngebäuden erfolgt die CO₂-Kostenaufteilung auf Vermieter und Mieter nach einem Zehn-Stufen-Modell. Je geringer die spezifischen Emissionen des Gebäudes sind, desto geringer ist der Anteil des Vermieters an den CO₂-Kosten (siehe Abbildung 1). Der Vermieter muss auch einen Teil der CO₂-Kosten übernehmen, wenn sich ein Mieter selbst mit Wärme oder Wärme und Warmwasser versorgt (zum Beispiel Gasetagenheizung).

Aufgrund der erstmaligen Berücksichtigung der nicht umlegbaren CO₂-Kosten im Jahresabschluss besteht eine gewisse Unsicherheit über die Höhe der Kosten. Grundsätzlich lassen sich die CO₂-Kosten nach folgender Formel berechnen:

$$\text{CO}_2\text{-Preis (€)} = \text{Energieverbrauch (kWh)} \times \text{Emissionsfaktor (kg/kWh)} \times \text{CO}_2\text{-Preis (€/t)} \times 0,001 (\text{t/kg})$$

Der Energieverbrauch lässt sich aus der letzten Abrechnung des Energieversorgers entnehmen. Dabei ist auf den Unterschied zwischen Heizwert und Brennwert zu achten: In der Energierechnung ist, falls nichts anderes vermerkt ist, der Energieverbrauch immer als Brennwert angegeben. Der Emissionsfaktor wird heizwertbezogen angegeben. Der Ener-

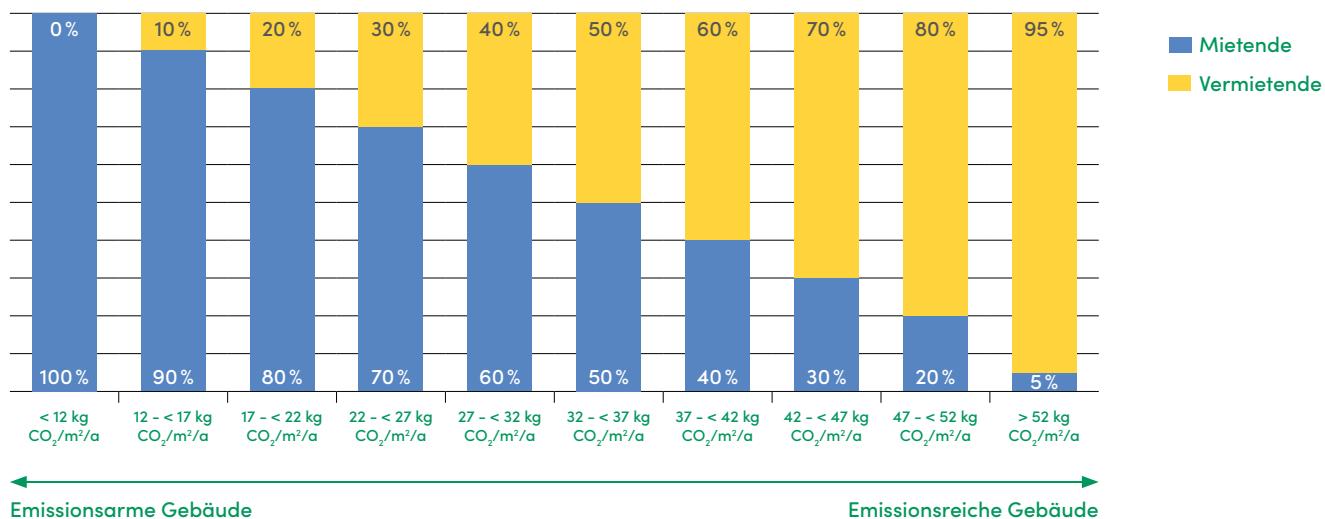
Tab. 2:

Emissionsfaktoren nach Energieträger

Energieträger	Emissionsfaktor [g/kWh]	Erläuterung
Erdgas	200,88	Emissionsfaktor für den Heizwert
Fern-/Nahwärme · KWK-Kohle · KWK-Erdgas	360,00 bis 480,00 160,00 bis 320,00	Es ist der Emissions-Faktor nach der finnischen Methode zu verwenden. Der Faktor hängt maßgeblich von den eingesetzten Energieträgern und dem Wirkungsgrad der Anlagen ab. Es wird empfohlen, den spezifischen Emissionsfaktor beim Versorger zu erfragen.

Abb. 1:

Aufteilung der CO₂-Kosten auf Vermieter und Mieter



gieverbrauch als Brennwert kann mit dem Faktor 0,903 in den Heizwert umgerechnet werden.

Für die Gebäude mit Gasetagenheizungen, bei denen der Mieter Vertragspartner des Energieversorgungsunternehmens ist, müssen die Energieverbrauchsdaten anderweitig ermittelt werden. Dafür stehen folgende Möglichkeiten zur Schätzung zur Verfügung:

1. Energieausweis (Verbrauchsausweis)

Achtung, Flächenbezug beachten!

Im Energieausweis ist immer die Gebäudenutzfläche AN zugrunde gelegt. Zur Umrechnung auf die Wohnfläche kann der Energiekennwert mit 1,2 multipliziert werden. Absolute Werte in kWh sind nicht umzurechnen.

2. Energieausweis (Bedarfssausweis)

Auch hier gilt: Flächenbezug beachten!

Bedarfsberechnungen nach EnEV und GEG führen in der Regel nicht zu verlässlichen Kennwerten. Bei der Bewertung von berechneten Energiebedarfswerten muss berücksichtigt werden, dass der Bedarfswert in einem energetisch unsanierten Gebäude typischerweise höher ausfällt als dessen

Verbrauchswert, während in einem energetisch sanierten Gebäude oder Neubau der Bedarfswert oft unterhalb des Verbrauchswertes liegt. Bedarfswerte sollten damit nur mit der entsprechenden Vorsicht zur Grundlage gemacht werden.

Der Emissionsfaktor wird auf der Rechnung des Energielieferanten angegeben. Im Bereich der Fernwärme haben Energieunternehmen angekündigt, dass sie erst im zweiten Halbjahr 2024 in der Lage sein werden, die Abrechnungen zu erstellen.

Solange aber noch nicht alle Rechnungen für 2023 eingegangen sind, werden für den 31. Dezember 2023 Schätzwerte benötigt. Folgende typische Emissionsfaktoren für Gas und Fernwärme können je Energieträger zur Anwendung kommen (siehe Tabelle 2).

Der Preis pro ausgestoßene Tonne (t) CO₂ liegt 2023 bei 30 € netto (siehe erneut Tabelle 1). Die Bundesregierung hat den Preis des nationalen Brennstoffemissionshandels im Jahr 2024 auf 45 € t/CO₂ angehoben. 2025 soll der CO₂-Preis dann auf 50 €/t wachsen, 2026 auf 65 €/t CO₂, 2027 wird der nationale Handel mit dem europäischen Zertifikatehandel

verschmolzen, der bereits für Energie, Industrie und Luftverkehr gilt. Für 2027 rechnet die Regierung mit einem CO₂-Preis von 85 €/t.

Für den Jahresabschluss ergeben sich folgende Auswirkungen:

Unfertige Leistungen: Für die Bewertung der unfertigen Leistungen sind die selbst zu tragenden CO₂-Kosten aus der zentralen Wärmeversorgung (Heizung und Warmwasser) zu berechnen beziehungsweise zu schätzen und bei der Bewertung der unfertigen Leistungen abzusetzen (siehe Abbildung 1).

Rückstellungen: Erstattungsansprüche von Mietern mit Gasetagenheizung sind sachgerecht zu schätzen und als Rückstellung zu berücksichtigen.

Lagebericht – Risiken der künftigen Entwicklung: Hier empfiehlt sich ein Hinweis, analog des folgenden Beispieltextes: „Risiken bestehen hinsichtlich der Entwicklung des nach dem CO₂KostAufG selbst zu tragenden Kostenanteils der CO₂-Kosten bei den fernwärmeverSORGten Gebäuden. Vom regionalen FernwärmeverSORger haben wir hierzu für das Jahr 2023 noch keine Informationen erhalten, sodass wir diese Werte geschätzt haben. Für die Folgejahre ergeben sich Risiken hinsichtlich der prognostizierten

Entwicklung des CO₂-Preises und dem damit künftig selbst zu tragenden Anteil der CO₂-Kosten. Dieser belastet das Investitionsbudget für die Durchführung von Instandhaltungsmaßnahmen.“

Fazit

Wohnungsunternehmen müssen bei der Bewertung der noch nicht abgerechneten Betriebskosten einen Abschlag für die nicht weiterberechenbaren CO₂-Kosten im Jahresabschluss 2023 vornehmen. Gerade bei fernwärmeverSORgten Beständen gestaltet sich die Schätzung der CO₂-Kosten im ersten Jahr schwierig.

Die regionalen Prüfungsverbände der Wohnungs- und Immobilienwirtschaft und ihre nahestehenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unterstützen Sie gern bei Fragen rund um das Thema CO₂-Kostenaufteilung im Jahresabschluss. —

¹ Siehe Veröffentlichung durch die Deutsche Emissionshandelsstelle DEHSt im Umweltbundesamt:
https://1tp.de/Nationaler-Emissionshandel_CO2-Kostenaufteilung

Weitere Informationen: www.gdw-pruefungsverbaende.de

WIR PUBLIZIEREN NACHHALTIG!

Die Haufe Fachzeitschriften haben sich das Prinzip **Nachhaltigkeit** auf die Agenda geschrieben. Dabei sind ein nachhaltiger Alltag in der Redaktion, eine umweltschonende Produktion und ein ebenso nachhaltiger Versand der Zeitschriften selbstverständlich.



BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKTUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Mitarbeiterwohnen – Bezahlbares Wohnen wird zum Standortfaktor

Im März 2024 wurde die nunmehr vierte Studie zum Thema Mitarbeiterwohnen veröffentlicht. Neben der Darstellung neuer Praxisbeispiele wird auf die aktuellen steuerlichen Rahmenbedingungen sowie planungs- und genehmigungsrechtlichen Grundlagen zur Schaffung von Baurecht auf Brachflächen eingegangen.

Von Ingeborg Esser

Der bezahlbare Wohnungsbau lahmt infolge sich überlagernder Krisen seit geraumer Zeit. Umso wichtiger ist es auch für Arbeitgeber, sich um die Versorgung ihrer (potenziellen) Mitarbeiter mit bezahlbarem Wohnraum zu bemühen. Das Mitarbeiterwohnen erlebt deshalb seit einigen Jahren ein Comeback. Es bietet zusätzliche Potenziale und konstruktive Lösungen zur Schaffung bezahlbaren Wohnraums.

Die Wirtschaft engagiert sich hier mittlerweile in einer großen Bandbreite vom Handwerksbetrieb bis hin zum Großkonzern. Aber das Engagement ist noch nicht ausreichend. Viele Arbeitgeber scheuen sich immer noch, das Thema anzugehen. Das müsste nicht sein, denn Mitarbeiterwohnen kann in verschiedensten Ausprägungen realisiert werden – zum Beispiel:

- der Arbeitgeber verfügt über eigene Wohnungen und vermietet diese an seine Arbeitnehmer,
- der Arbeitgeber verfügt zwar nicht über eigene Wohnungen, aber ein mit ihm verbundenes Unternehmen stellt auf seine Veranlassung Wohnungen für seine Mitarbeiter zur Verfügung,
- der Arbeitgeber verfügt nicht über eigene Wohnungen und mietet daher bei Dritten, zum Beispiel bei einem Wohnungsunternehmen, entsprechende Wohnungen einzeln oder en bloc an und vermietet diese dann selbst an seine Beschäftigten weiter,



WP/StB
Ingeborg Esser
Hauptgeschäfts-
führerin GdW,
Vorstand
GdW Revision AG
BERLIN

· der Arbeitgeber erwirbt bei einem Wohnungsunternehmen Belegungsrechte für Wohnungen; das Wohnungsunternehmen vermietet die Wohnungen an die Arbeitnehmer des Arbeitgebers.

Das Verbändebündnis „Wirtschaft macht Wohnen“ setzt sich seit Jahren für eine Verbesserung der Rahmenbedingungen für das Mitarbeiterwohnen ein. Gemeinsam mit dem Institut Regiokontext GmbH aus Berlin wurden in der neuen Studie „Mitarbeiterwohnen – Bezahlbares Wohnen wird zum Standortfaktor“ aktuelle Rahmenbedingungen, aber auch weiterhin bestehende Herausforderungen für das Angebot von Mitarbeiterwohnen untersucht – in Fortsetzung der bereits veröffentlichten Studien zum Thema aus den Jahren 2016, 2018 und 2020.

Neue Fallbeispiele

Das Institut hat erneut bundesweit erfolgreiche Fallbeispiele für das Mitarbeiterwohnen aus der Praxis zusammengetragen:

- So hat die Schell Grüntechnik GmbH aus Aachen die Chance genutzt, eine auf dem Firmenareal bereits vorhandene und nicht mehr genutzte gewerbliche Fläche für das Mitarbeiterwohnen umzunutzen.
- Die Stadt Landshut hat mit dem Projekt „Home and Care“ Wohnraum für die speziellen Bedürfnisse von Alleinerziehenden aus Pflege- und pädagogischen Berufen geschaffen.
- Das Kempinski Hotel in Berchtesgaden hat in Reaktion auf Arbeitskräfte- und Wohnungsmangel – insbesondere in beliebten Tourismusregionen – unter

- dem Motto „Wohnen, wo andere Urlaub machen“ für entsprechende Personalwohnungen gesorgt.
- Das Klinikum Stuttgart hat gemeinsam mit der Stuttgarter Wohnungs- und Städtebaugesellschaft mbH (SWSG) in Bad Cannstatt ein Projekt mit 329 Wohnungen für Klinikbeschäftigte realisiert (siehe DW 11/2023, Seite 28 sowie DW 7/2021, Seite 28).

- In München ist mit „Freiham“ ein neuer Stadtteil entstanden. Daran beteiligt ist auch die Stadibau – Gesellschaft für den Staatsbedienstetenwohnungsbau in Bayern mbH, die dort 213 Wohneinheiten für Beschäftigte des Freistaates Bayern errichtet hat. Die Vorgängerstudien aus den Jahren 2018 und 2020 haben damit – das ist wichtig zu betonen – >

Fallbeispiele Mitarbeiterwohnen aus den Studien 2018 – 2020 – 2024

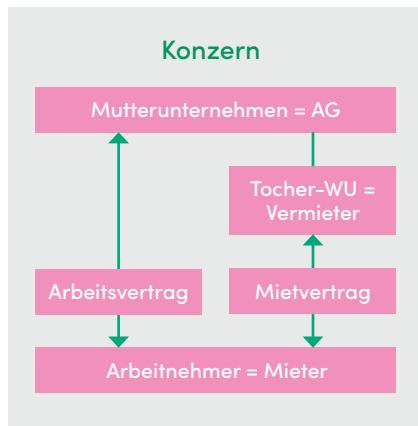


■ Beispiele vorgestellt in der Studie „Mitarbeiterwohnen: Mehr als ein Instrument aktiver Personalpolitik“ (RegioKontext 2018)

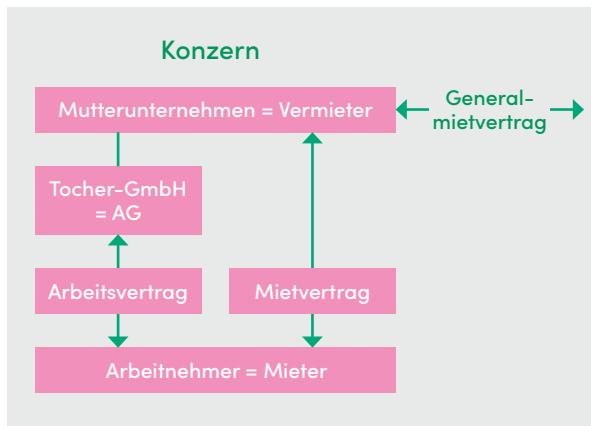
■ Beispiele vorgestellt in der Studie „Mitarbeiterwohnen: Der „Kampf um die Köpfe“ geht übers Wohnen“ (RegioKontext 2020)

■ Beispiele aus der aktuellen Studie 2024

Anwendung von § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG im Konzern



Beispielhafte Konzernstruktur mit Wohnungsunternehmen als Tochter-GmbH

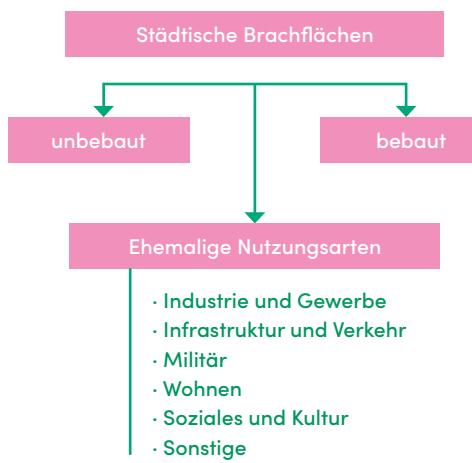


Beispielhafte Konzernstruktur (Mutter und Tochter-GmbH) in Kooperation mit Wohnungsunternehmen außerhalb Konzern

Zahlungen Arbeitgeber an Wohnungsunternehmen



Strukturierung von Stadtbrachen



nicht an Aktualität verloren. Im Gegenteil, sie vervollständigen das Bild unterschiedlichster, über ganz Deutschland verteilter Beispiele und regen insoweit zur Nachahmung an. Außerdem beleuchten sie im fachlichen Teil andere Schwerpunkte als die aktuelle Studie, zum Beispiel mietrechtliche Aspekte oder mögliche Gestaltungen für eine Kooperation zwischen Wohnungsunternehmen und Arbeitgebern.

Steuerliche Rahmenbedingungen noch nicht optimal

Seit 2020 haben sich die steuerlichen Rahmenbedingungen für das Mitarbeiterwohnen zwar deutlich verbessert. Seitdem unterbleibt der Ansatz eines lohnsteuerpflichtigen geldwerten Vorteils für eine dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zu eigenen Wohnzwecken verbilligt überlassenen Wohnung, soweit die Miete mindestens zwei Dritteln der ortsüblichen Miete entspricht und diese nicht mehr als 25 €/m² ohne die umlagefähigen Betriebskosten beträgt. Die Lohnsteuerfreiheit für den „Bewertungsabschlag“ von einem Drittel wurde ab 2021 auch in der Sozialversicherung (Stichwort „SV-Freiheit“) nachvollzogen.

Lohnsteuerlich begünstigt ist zudem die verbilligte Vermietung auf Veranlassung des Arbeitgebers durch ein verbundenes Unternehmen (= Konzernunternehmen). Diese lohnsteuerliche Vergünstigung gilt gleichermaßen für den kommunalen Bereich (Kommune als Arbeitgeber).

Aber: Die Gewährung von Mietvorteilen auf Veranlassung des Arbeitgebers durch einen Dritten, zum Beispiel durch ein Wohnungsunternehmen, außerhalb eines solchen Konzernverbundes soll dagegen nicht lohnsteuerlich begünstigt sein.

Einen anderen steuerlichen Problemkreis stellt die umsatzsteuerliche Beurteilung der Zahlungen für Belegungsrechte dar. Ein Arbeitgeber erwirbt

dabei bei einem Wohnungsunternehmen ein Belegungsrecht; das Wohnungsunternehmen vermietet im Gegenzug Wohnungen zur Marktmiete oder verbilligt an die Arbeitnehmer des Arbeitgebers. Häufig werden dazu ergänzend vom Arbeitgeber auch noch Investitionszuschüsse für die Renovierung oder Modernisierung der für die Arbeitnehmer angedachten Wohnungen gezahlt.

Die Finanzverwaltung nimmt hier regelmäßig und undifferenziert umsatzsteuerpflichtige Vorgänge an, die das Belegungsrecht im Endeffekt um 19 % verteuern.

Sowohl bei der verbilligten Vermietung auf Veranlassung des Arbeitgebers außerhalb verbundener Unternehmen als auch hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung des Erwerbs von Belegungsrechten bedarf es daher eines Umdenkens seitens der Politik.

Und: Mitarbeiterwohnen braucht Fläche!

Für das Mitarbeiterwohnen müssen insbesondere vorhandene Brachflächen oder ehemals gewerblich genutzte Flächen schnell reaktiviert und in Wohnbauflächen umgenutzt werden.

Das bedeutet aber auch entsprechende Planungs- und Genehmigungsprozesse zur Schaffung von Baurecht. Die Studie enthält diesbezüglich entsprechende Hinweise und Empfehlungen zum Vorgehen und formuliert außerdem Forderungen zum Abbau von bestehenden Hemmnissen an Bund, Ländern und Kommunen.

Fazit

Das Mitarbeiterwohnen kann gerade jetzt, in der angespannten Situation von gleichzeitigem Wohnungs- und Arbeitskräftemangel, ein wichtiger Lösungsbaustein für viele Arbeitgeber sein. Die Chancen und Potenziale, die das Mitarbeiterwohnen bietet, sollten genutzt werden, um sich auf einem umkämpften Arbeitsmarkt durch das Zurverfügungstellen von bezahlbarem Wohnraum einen Vorteil zu verschaffen – von dem letztendlich der gesamte Wohnungsmarkt profitiert.

Die Prüfungsverbände der Wohnungs- und Immobilienwirtschaft und ihre nahestehenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unterstützen Sie gern bei allen Fragen rund um das Thema Mitarbeiterwohnen.



Schon vier Studien zum Thema Mitarbeiterwohnen

Das Wohnen beim Arbeitgeber erlebt zunehmend eine Renaissance. In mittlerweile vier Broschüren stellt das Institut Regiokontext im Auftrag des Verbändebündnisses „Wirtschaft macht Wohnen“ besonders gute und innovative Fallbeispiele aus verschiedenen Branchen, Regionen und Unternehmensformen vor, blickt auf Kooperationsmodelle sowie zu beachtende Rahmenbedingungen. In der aktuellen, im März 2024 vorgestellten Studie werden steuerliche Rahmenbedingungen sowie planungs- und genehmigungsrechtliche Grundlagen vertieft.

Die vom Verbändebündnis „Wirtschaft macht Wohnen“ beim Institut Regiokontext GmbH beauftragten Studien „Mitarbeiterwohnen – Aktuelle Herangehensweisen und modellhafte Lösungen“ (2016), „Mitarbeiterwohnen – Mehr als ein Instrument aktiver Personalpolitik“ (2018), „Mitarbeiterwohnen – Der Kampf um die Köpfe geht übers Wohnen“ (2020) und „Mitarbeiterwohnen – Bezahlbares Wohnen wird zum Standortfaktor“ (2024) sind herunterzuladen unter: www.gdw.de/pressecenter/pressemeldungen/bezahlbares-wohnen-wird-zum-standortfaktor/



DESWOS



ecuador

Entwicklung

Bei einer „Minga“ arbeiten Menschen zusammen für die Gemeinschaft.
Die DESWOS hilft weltweit, Traditionen der SELBTHILFE neu zu entwickeln!

Deutsche Entwicklungshilfe für soziales Wohnungs- und Siedlungswesen e.V.

deswos.de

DESWOS-Spendenkonto
IBAN: DE87 3705 0198 0006 6022 21

Neue umsatzsteuerliche Rechtsprechung zur Wärmelieferung

Die Wärmeversorgung von Mietern war als Nebenleistung der Wohnungsvermietung bisher unumstritten umsatzsteuerfrei. Dennoch musste sich der Bundesfinanzhof mit dieser Frage befassen. Welche Konsequenzen ergeben sich aus der jüngsten umsatzsteuerlichen Rechtsprechung zur Wärmelieferung?

Von Prof. Dr. Michael Pannen

Die Wohnungsvermietung ist umsatzsteuerfrei und mit ihr die üblicherweise mit angebotenen Leistungen, die im Regelfall als Betriebskosten auf die Mieter umgelegt werden. Daher war es nie umstritten, dass die Wärmeversorgung der Mieter als Nebenleistung umsatzsteuerfrei ist. Nunmehr hatte sich der Bundesfinanzhof (BFH) in einem Urteil vom 7. Dezember 2023¹ dennoch mit der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Wärmeversorgung von Wohnungsmietern zu befassen.

Fragestellung des BFH-Urteils

Im Urteilssachverhalt wollte der Steuerpflichtige aus dem Erwerb und der Installation einer Heizungs- und Warmwasseranlage in einem zu Wohnzwecken und demnach umsatzsteuerfrei vermieteten Gebäude Vorsteuer geltend machen. Die Vorinstanz – das Finanzgericht (FG) Münster² – hatte die Energielieferung als eigenständige umsatzsteuerpflichtige Hauptleistung angesehen und den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Heizungsanlage gewährt, da die Heizungsanlage zur Erzeugung der gelieferten Wärme verwendet wird.

Das FG Münster stützte sich dabei auf eine frühere Rechtsprechung des für das Umsatzsteuerrecht in höchster Instanz zuständigen Europäischen Ge-



**StB Prof. Dr.
Michael Pannen**
EBZ Business School,
VdW Rheinland
Westfalen e. V.
BOCHUM,
DÜSSELDORF

richtshofs (EuGH). Im Urteil vom 16. April 2015³ hat der EuGH den Grundsatz aufgestellt, dass eine Unselbstständigkeit der Nebenleistung dann nicht mehr vorliegen kann, wenn der Mieter den Lieferanten und/oder die Nutzungsmodalitäten der in Rede stehenden Leistung auswählen kann. Da der EuGH lediglich die umsatzsteuerlichen Grundsätze festlegt, die Auslegung vor dem Hintergrund des jeweiligen Mietrechts aber den nationalen Gerichten vorbehalten ist, hat sich diese zum polnischen Mietrecht ergangene Rechtsprechung für das deutsche Mietrecht bislang nicht durchgesetzt.

Die Finanzverwaltung hat in Abschn. 4.12.1 Abs. 5 UStAE (Umsatzsteuer-Anwendungserlass) pauschal festgelegt, dass in der Regel die Lieferung von Wärme, die Versorgung mit Wasser, auch mit Warmwasser, die Überlassung von Waschmaschinen, die Flur- und Treppenreinigung, die Treppenbeleuchtung, die Lieferung von Strom sowie die Bereitstellung von Internet- und/oder TV-Anschluss durch den Vermieter unselbstständige Nebenleistungen zur Vermietung darstellen. Als „Faustregel“ werden häufig die in der Betriebskostenverordnung aufgezählten Leistungen als Nebenleistungen eingestuft, was aber rechtlich nicht zwingend ist.

Genau hiergegen hatte sich das FG Münster gerichtet: Die Energielieferung an Mieter sei eine eigenständige umsatzsteuerpflichtige Leistung, wenn zwar die Abrechnung über Mietnebenkosten erfolgt, die Mieter aber den Verbrauch individuell regeln können. Kern der Begründung war der Verweis auf das

oben genannte EuGH-Urteil vom 16. April 2015 und der Hinweis, dass allein die Steuerung der Nutzungsmodalitäten durch den Mieter ausreichend für eine Eigenständigkeit der Leistung sei.

Entscheidung des BFH zur Wärmelieferung und die Folgen hieraus

Überraschenderweise hat sich der BFH in der Revisionsentscheidung überhaupt nicht mit der Frage der Haupt- und Nebenleistung auseinandergesetzt („Auf die Frage ... kommt es nicht an“). Der BFH hat einen anderen Weg gewählt: Er hat nachvollziehbar argumentiert, dass der Heizungsaustausch gar nicht zu umlagefähigen Betriebskosten führt (da es sich nicht um Brennstoffkosten oder Wartungskosten handelt). Damit ordnet der BFH den Heizungsaustausch nicht den Kostenelementen der Wärmelieferung als umsatzsteuerfreiem oder potenziell umsatzsteuerpflichtigem Umsatz zu, sondern den Kostenelementen der Wohnungsvermietung als umsatzsteuerfreiem

Leitsatz des BFH-Urteils vom 7. Dezember 2023:

Schuldet der Vermieter von Wohnraum zum vertragsgemäßen Gebrauch auch die Versorgung mit Wärme und warmem Wasser, stehen Kosten des Vermieters für eine neue Heizungsanlage jedenfalls dann im direkten und unmittelbaren Zusammenhang zur steuerfreien Vermietung, wenn es sich dabei nicht um Betriebskosten handelt, die der Mieter gesondert zu tragen hat.

Hauptumsatz. Damit musste sich der BFH auch nicht mit der Frage der verbrauchsabhängigen Abrechnung beschäftigen (siehe Leitsatz oben).

Das BFH-Urteil zur Wärmelieferung wirft den Blick nun auf einen ganz anderen Aspekt, nämlich wie Eingangsleistungen bestimmten – teils umsatz-



Bisher wurde die Wärmeversorgung der Mieter immer als Nebenleistung der umsatzsteuerfreien Hauptleistung Wohnungsvermietung gewertet. Nach einem BFH-Urteil wird eine Zuordnung der Leistungsarten relevanter

steuerfreien, teils umsatzsteuerpflichtigen – Ausgangsleistungen zugerechnet werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH⁴ ist die Verwendung für einen umsatzsteuerpflichtigen Umsatz dann zu bejahen, wenn die Aufwendungen für die bezogenen Leistungen zu den Kostenelementen bestimmter Ausgangsumsätze zählen, das heißt jeweils Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze finden.

Entsprechend hat der BFH in seinem Urteil betont, dass es für die Frage des Vorsteuerabzugs darauf ankommt, in welche Leistung die Kosten (hier: Heizungsaustausch) kalkulatorisch einfließen. Wenn diese Kosten kalkulatorisch in die Kaltmiete der Wohnungen einfließen beziehungsweise durch die Kaltmiete amortisiert werden, wird entsprechend kein Vorsteuerabzug gewährt. Der Heizungsaustausch in Wohnungen kann somit nicht zu abzugsfähiger Vorsteuer führen.

Im Ergebnis hat der BFH somit – wenn auch mit einer gänzlich anderen Begründung – die gegenwärtige Rechtslage bestätigt, dass aus einem reinen Heizungsaustausch kein Vorsteuerabzug generiert werden kann. Der BFH weist auch darauf hin, dass selbst der Einbau einer wesentlich verbesserten Heizungsanlage unter den Voraussetzungen einer energetischen Modernisierung zu einer Mieterhöhung nach §§ 555b, 559 BGB und damit zu einer Erhöhung des steuerfreien Entgelts geführt hätte. Auch in diesem Fall würde demnach kein Vorsteuerabzug zustehen.

Übertragung auf andere wohnungswirtschaftliche Sachverhalte

Die umsatzsteuerliche Bewertung anhand der Zu-rechnung nach Kosten- oder Amortisationsgesichtspunkten lässt sich auch auf andere Investitionen durch Wohnungsunternehmen übertragen.

Dies soll am Beispiel der Aufstellung und des Betriebs von Ladestationen für Elektrofahrzeuge dargestellt werden.

Beispiel 1: Ein Wohnungsunternehmen errichtet auf umsatzsteuerfrei vermieteten Stellplätzen (Nebenleistung zur Wohnungsvermietung) einer Tiefgarage Ladesäulen zum Aufladen von Elektrofahrzeugen. Die Kosten der Ladesäule sollen durch eine erhöhte Stellplatzmiete amortisiert werden. Den Preis für den Ladestrom gibt das Wohnungsunternehmen lediglich vom Energieversorger an den Stellplatzmieter weiter beziehungsweise lässt die Ladesäule von vornherein durch einen Energieversorger betreiben.

Beispiel 2: Grundsätzlich wie Beispiel 1; allerdings bleibt die Stellplatzmiete unverändert. Dafür berechnet das Wohnungsunternehmen dem Stellplatzmieter einen Ladestrompreis, der nicht nur die Strombezugskosten abdeckt, sondern zusätzlich die Kosten für die Errichtung der Ladesäule.

Es ist vorab die Frage zu klären, ob die Bereitstellung des E-Stellplatzes und gegebenenfalls die

(Lade-)Stromlieferung als unselbstständige Nebenleistung zur Wohnungsvermietung umsatzsteuerfrei oder als eigenständige Hauptleistung umsatzsteuerpflichtig sind. Die Stellplatzvermietung gilt als umsatzsteuerfreie Nebenleistung, sofern die dafür von der Rechtsprechung aufgestellten Kriterien erfüllt sind⁵. Dies sollte auch für die Ausstattung des Stellplatzes mit Ladesäulen und die erhöhte Stellplatzmiete des Beispiels 1 gelten, da Ladeinfrastruktur nach sich wandelnder Verkehrsauffassung zum üblichen Zubehör von Stellplätzen zählen sollte. Die Stromlieferung könnte dagegen eine selbstständige Hauptleistung sein. Zwar könnte mit der Aufzählung in Abschn. 4.12.1 Abs. 5 UStAE (siehe oben) argumentiert werden, dass die Stromlieferung Nebenleistung ist. Allerdings ist Voraussetzung für die Einstufung als Nebenleistung ein enger Zusammenhang mit der Hauptleistung. Die Hauptleistung besteht aber in der Wohnungsvermietung. Während die Stromlieferung für die Wohnung noch einen engen Zusammenhang zur Hauptleistung hat, dürfte dies bei Ladestrom für Elektrofahrzeuge fraglich sein.

In den Beispielen wären demnach gegebenenfalls zwei Umsätze gegeben: die umsatzsteuerfreie Stellplatzvermietung und die umsatzsteuerpflichtige Stromlieferung.

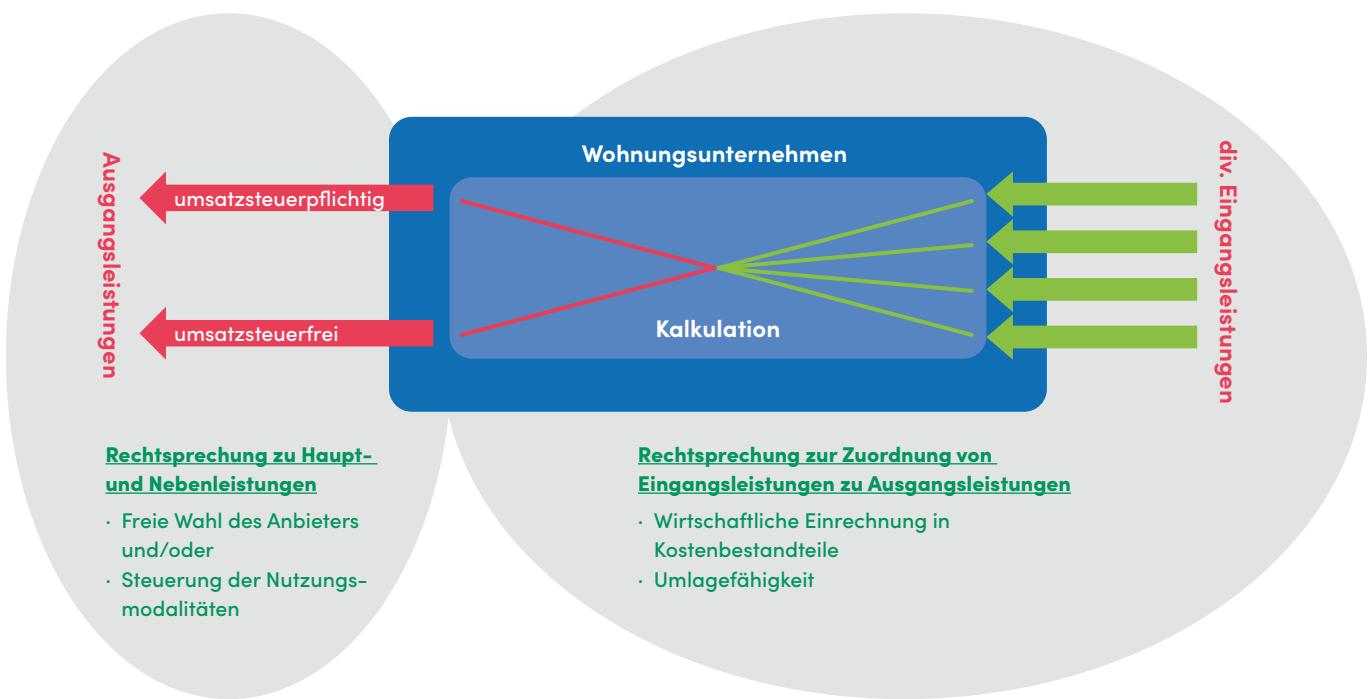
Nun kommt die zweite Frage ins Spiel, nämlich die Zurechnung der Eingangsleistungen zu den Ausgangsleistungen im Sinne der EuGH- und BFH-Rechtsprechung. In Beispiel 1 ist die Investition in die Ladeinfrastruktur als Kostenelement beziehungsweise nach Amortisationsgesichtspunkten der Stellplatzvermietung zu einer erhöhten Stellplatzmiete zuzuordnen. Damit besteht diesbezüglich kein Recht auf Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Ladesäule. In Beispiel 2 wird die Investition in die Ladeinfrastruktur jedoch kalkulatorisch in den umsatzsteuerpflichtigen Ladestrompreis kalkuliert beziehungsweise durch diesen amortisiert. Hier bestünde also voller Vorsteuerabzug.

Ergebnis und Ausblick

Die Ausführungen lassen sich wie folgt zusammenfassen: Die Kosten für einen Heizungsaustausch oder eine Heizungsmodernisierung berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug. Dies hat der BFH bestätigt.

Offen ist aus Sicht der deutschen BFH-Rechtsprechung jedoch nach wie vor die Frage der Unselbstständigkeit von Nebenleistungen im Falle einer mieterseitigen freien Wahl des Anbieters und/oder einer separaten verbrauchsabhängigen Abrechnung. In dem besprochenen Verfahren hat der BFH die Frage offengelassen. Somit kann man sich bis auf Weiteres auf die Auffassung der Finanzverwaltung zur umsatzsteuerfreien Nebenleistung berufen. Allerdings hat der BFH in einem anderen Revisionsverfahren⁶ zur Stromlieferung Gelegenheit zur Äußerung.

Ausgangs- versus Eingangsleistungen



Die Vorinstanz – das FG Niedersachsen – hat mit Urteil vom 25. Februar 2021⁷ die Stromlieferung an Mieter als eigenständige umsatzsteuerpflichtige Leistung qualifiziert, wenn der Mieter die Möglichkeit hat, den Stromanbieter frei zu wählen. Auch hier wird Bezug auf die EuGH-Rechtsprechung vom 16. April 2015 genommen und – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – eine umsatzsteuerpflichtige Hauptleistung aufgrund der Wahlmöglichkeit des Stromlieferanten und individueller Messung und Steuerung über separate (Unter-)Zähler gesehen. Die Entscheidung des BFH bleibt mit Spannung zu erwarten.

Wenn im Einzelfall dann eine eigenständige umsatzsteuerpflichtige Hauptleistung neben der umsatzsteuerfreien Wohnungsvermietung identifiziert wurde, ist in einem zweiten Schritt zu untersuchen, welchen Ausgangsleistungen (umsatzsteuerfrei oder umsatzsteuerpflichtig) bestimmte Eingangsleistungen zuzurechnen sind. Dabei ist nach dem aktuellen Stand der BFH-Rechtsprechung darauf abzustellen, in welche Ausgangsleistung die Kosten der Eingangsleistung kalkulatorisch einfließen beziehungsweise durch welche Ausgangsleistung die Kosten der Eingangsleistung amortisiert werden. Abhängig von dieser Zuordnung ist dann Vorsteuerabzug zu versagen oder zu gewähren (siehe Abbildung auf dieser Seite oben).

Der BFH befindet sich derzeit in einem für die Wohnungswirtschaft sehr interessanten Entwicklungsprozess: Er versucht, die Kriterien zur Haupt- und Nebenleistung zu schärfen und stellt für die Zuordnung von Eingangsleistungen auf betriebswirtschaftliche Überlegungen ab. Beides ist aus Sicht der Praxis zu begrüßen, auch wenn sich im Einzelfall Änderungen gegenüber der bisherigen Rechtslage ergeben könnten.

Bei den regionalen Prüfungsverbänden der Wohnungs- und Immobilienwirtschaft und ihren nahestehenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften stehen Ihnen erfahrene Spezialisten zur Verfügung. Sie beraten Sie gern bei Fragen der steuerlichen Folgen.

¹ BFH, Urteil vom 7.12.2023, V R 15/21, veröffentlicht am 14.3.2024

² FG Münster, Urteil vom 6.4.2021, 5 K 3866/18 U, gegen Finanzverwaltung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass

³ EuGH, Urteil vom 16.4.2015, C 42/14

⁴ Zuletzt EuGH vom 14.9.2017, C 132/16; BFH vom 24.4.2013, XI R 25/10

⁵ vgl. BFH, Urteil vom 10.12.2020, V R 41/19

⁶ Az. BFH: XI R 8/21

⁷ FG Niedersachsen, Urteil vom 25.2.2021, 11 K 201/19, gegen Finanzverwaltung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass

BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKTUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Wärmepumpen im Bestand – Wirtschaftlichkeit als Challenge

Die Dekarbonisierung der Wärmeversorgung stellt die Wohnungswirtschaft vor Herausforderungen. Wärmepumpen sind ein wichtiger Teil der Lösung. Ein Leitfaden von GdW, Fraunhofer ISE, Bundesverband Wärmepumpe und Dena bietet Empfehlungen und Standards für ihren Einsatz in Bestandsgebäuden.

Von Michel Böhm

Zur Erreichung der Klimaschutzziele in der Wohnungswirtschaft spielen Wärmepumpen eine entscheidende Rolle. Während der Zuwachs dieser Technologie bis dato vor allem im Bereich der Einfamilienhäuser – stellenweise auch im Bereich des mehrgeschossigen Wohnungsneubaus – erfolgte, sind in den letzten Jahren die Bestandswohngebäude zunehmend in den Fokus der Aufmerksamkeit gerückt. Mit der jüngsten Novelle des Gebäudeenergiegesetzes (GEG) von 2023 wurde der Rahmen gesetzt, wie die Energieträger zur Wärmeerzeugung nach und nach zu dekarbonisieren sind. Die Wärmepumpe wird dabei häufig als erste Wahl ins Spiel gebracht.

Während es bei Ein- und Zweifamilienhäusern bereits jahrelange Erfahrungen sowie erprobte Einbaukonzepte gibt, sind diese im Fall von Mehrfamilienhäusern rar gesät. Die Herausforderungen sind dabei vielfältig, zum Beispiel beim Ersatz von dezentralen Gasetagenheizungen oder bei der Trinkwarmwasserversorgung. Handlungsempfehlungen, an denen sich die Unternehmen der Wohnungswirtschaft, Wohnungseigentümergemeinschaften sowie Besitzerinnen und Besitzer von Mehrfamilienhäusern orientieren können, sind also dringend nötig.



Michel Böhm
Wiss. Mitarbeiter
Referat Energie,
Bauen, Technik
GdW
BERLIN

Möglichkeiten und Herausforderungen der Integration von Wärmepumpensystemen

Das Spektrum an Varianten sowie Kombinationsmöglichkeiten von Wärmepumpen ist vielfältig und praktisch unbegrenzt: Verschiedene Wärmequellen und Wärmeübergabesysteme, zentrale und dezentrale Systemlösungen, Bauarten und Aufstellungsmöglichkeiten sowie die konstante Effizienzsicherung sind nur einige der Parameter, die bei der Umstellung auf Wärmepumpen zu beachten sind. Aus technischer Sicht gibt es dabei für praktisch jede Fallkonstellation ein passendes Wärmepumpensystem. Glücklicherweise muss nicht jedes Wohnhaus umgestellt werden, denn mehr als die Hälfte der Bestände der GdW-Unternehmen werden bereits mit Fern- und Nahwärme versorgt, die mittel- oder langfristig ebenfalls dekarbonisiert wird. Dieser Anteil wird perspektivisch weiter zunehmen.

Gründliche Vorarbeit wichtig

Unabhängig von der gewählten Wärmeversorgung sollte das gesamte Gebäudeportfolio eines Unternehmens einer Bewertung unterzogen werden, die die vor Ort zur Verfügung stehenden Wärmequellen sowie Sanierungs- und Dekarbonisierungsmaßnahmen prospektiv berücksichtigt. Dabei sollten mögliche klimaneutrale Wärmequellen und Versorgungskonzepte anhand von Investitions- und Betriebskosten

verglichen werden. Wenn anschließend eine Umsetzungsstrategie für das Portfolio beziehungsweise die Quartiere feststeht, kann mit der sukzessiven Planung und Umsetzung von Maßnahmen begonnen werden. Ein Ergebnis dieser Analysen kann zum Beispiel sein, dass Gebäude nicht weiter energetisch ertüchtigt werden können oder müssen, weil die energetische Qualität bereits ausreicht für den Einsatz von Wärmepumpen, oder weil ökonomische Faktoren dies bedingen.

Anhand des Gebäudes und unter Berücksichtigung ökonomischer und sozialer Faktoren sollte die angestrebte Integrationstiefe des Wärmepumpensystems geklärt werden, also wie zentral oder dezentral das System werden soll. Eine Systematisierung dieses Lösungsraums wurde von der Internationalen Energieagentur (IEA) erarbeitet (siehe Abbildung).

Je nachdem, welche Wärmepumpentechnologie zum Einsatz kommen soll (Außenluft, Erdreich, Grundwasser, Solarthermie oder Abwasser), gibt es unterschiedliche Anforderungen hinsichtlich der Aufstellmöglichkeiten und benötigter Flächen im Innen- und Außenbereich. Die Aufstellung im Außenbereich ist eine etablierte und vergleichsweise günstige Lösung, vor allem wenn der Platz im Heizungskeller eingeschränkt ist. Hierbei sind insbesondere die Schallbelastungen und entsprechende Mitigationsmaßnahmen mit einzubeziehen. Im Fall von Wärmepumpen, die Erdreich oder Grundwas-

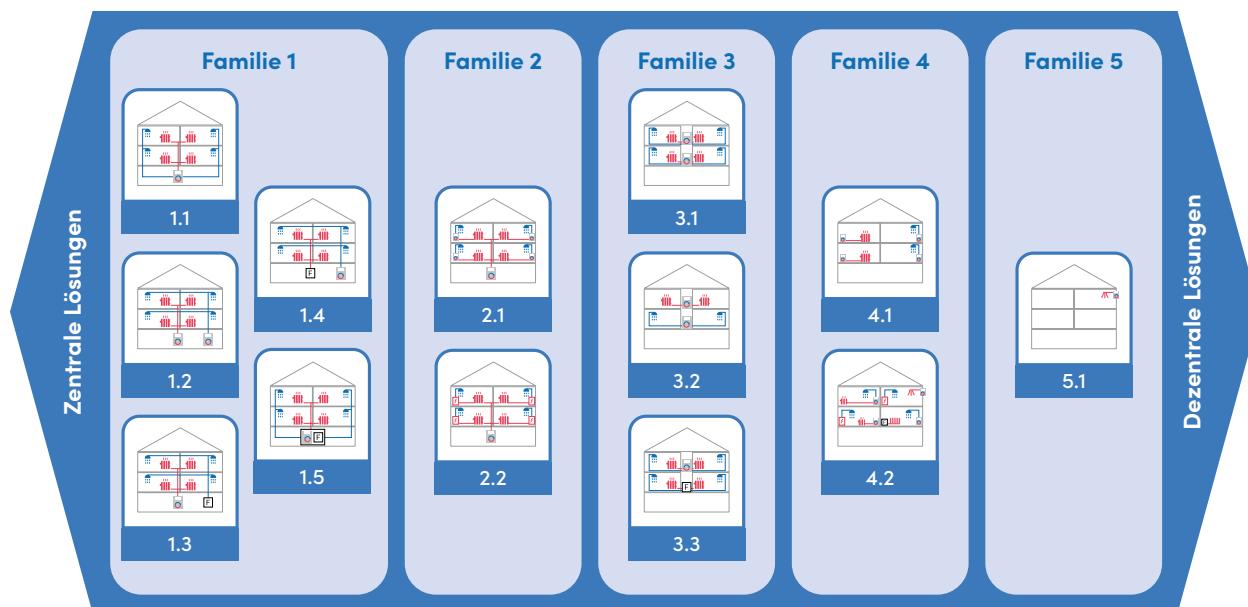
ser als Wärmequelle nutzen, sind entsprechende Flächen für Erdsonden oder Bohrungen mit einzuplanen.

Kontinuierliche Betriebsüberwachung entscheidend

Damit im späteren Betrieb der Wärmepumpen der Stromverbrauch und damit die Kosten der Mieter für die Wärmeversorgung gering sind, kommt es auf Effizienzsicherung und kontinuierliche Betriebsüberwachung an. Der effiziente Betrieb von Wärmepumpen hängt von vielen Randbedingungen ab, dabei dominiert der Einfluss der Temperaturen auf der Quellen- und der Senkenseite: Je geringer der Temperaturunterschied, den die Wärmepumpe zu bewältigen hat, desto effizienter das Gesamtsystem. Insofern kommt der Bewertung der erforderlichen Vorlauftemperatur des Heizsystems und den Maßnahmen für eine Absenkung dieser eine entscheidende Rolle zu. Oft ist die tatsächlich benötigte erforderliche Vorlauftemperatur geringer als erwartet und kann mit Maßnahmen wie einer Heizkurvenabsenkung, einem Heizkörperaustausch oder einem hydraulischen Abgleich verringert werden. Dazu ist eine raumweise Heizlastberechnung notwendig, um eventuell auszutauschende Heizkörper zu identifizieren.

Eng verknüpft mit der Frage der Vorlauftemperatur ist das Thema der Trinkwassererwärmung. >

Systematisierung von Wärmepumpenlösungen in Mehrfamilienhäusern





Praxisleitfaden – Wärmepumpen in Mehrfamilienhäusern

In der Wohnungswirtschaft, der Forschung sowie aufseiten der Wärmepumpenhersteller ist bereits einiges an Wissen zur Integration der Wärmepumpentechnologie in Mehrfamilienhäuser vorhanden. Die Entwicklung passender Lösungen für den Einsatz im Mehrfamilienhausbestand hinkt dieser Entwicklung noch etwas hinterher. Um jedoch grundlegende Empfehlungen für den Einbau von Wärmepumpen in Mehrfamilienhäusern zu definieren und zu multiplizieren, bedurfte es dem Zusammenschluss relevanter Akteure und der Erstellung eines Praxisleitfadens. Das Fraunhofer ISE hat seine Forschungsexpertise, der Bundesverband Wärmepumpe (BWP), der GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen und die Deutsche Energie-Agentur haben ihre spezifischen Perspektiven eingebracht. Der Leitfaden fokussiert technische Grundlagen der Versorgungskonzepte und Lösungsansätze, den rechtlichen Rahmen, Erfahrungen, Projektdaten und Erfolgsfaktoren aus umgesetzten Praxisbeispielen sowie Handlungsempfehlungen und eine Checkliste.

Download: www.tlp.de/Leitfaden-WP-in-MFH

Dabei sind, zur Verhinderung der Vermehrung von Legionellen, die gängigen Hygieneanforderungen einzuhalten. Im Temperaturbereich von 20 bis 55 °C können Legionellen sich auf gesundheitlich bedenkliche Konzentrationen in Warm- und Heißwassersystemen vermehren. Um dem vorzubeugen, wird das Trinkwasser entsprechend hoch erwärmt oder die Verweilzeit des erwärmten Wassers im Trinkwassersystem reduziert. Wie bereits erwähnt, beeinträchtigen hohe Temperaturen aber die Effizienz des Gesamtsystems.

Insgesamt erfordert die Trinkwassererwärmung eine Verbindung von hygienischen Anforderungen und energetischer Effizienz. Anstelle von Erhitzung können moderne Systeme wie Ultrafiltration oder die Verringerung der Leitungslängen durch dezentrale Systeme eine Absenkung der Temperaturen bei gleichzeitiger Einhaltung der Hygieneanforderungen gewährleisten. Welche Lösung zu wählen ist, ist im Rahmen der übergreifenden Gesamtsystembetrachtung zu überprüfen.

Umlagefähigkeit von Maßnahmen im Zusammenhang mit Wärmepumpen

Wenn in vermieteten Wohnungen oder Gebäuden eine Wärmepumpe installiert wird, muss nach § 71 GEG die Jahresarbeitszahl der Wärmepumpe über 2,5 liegen, damit das Wohnungsunternehmen die volle Modernisierungsumlage geltend machen kann. Wenn der Nachweis nicht erbracht wird, sind nur 50 % der Kosten umlagefähig. Wenn allerdings das Gebäude nach 1996 errichtet worden ist oder mindestens der Wärmeschutzverordnung in der bis zum Ablauf des 31. Januar 2002 geltenden Fassung entspricht, entfällt der Nachweis.

Erschwerend kommt hinzu, dass Wohnungsunternehmen für die Heizungsanlage nur 50 Ct/m² Mieterhöhung nehmen dürfen, was trotz Förderung in vielen Fällen nicht ausreichend ist. Weiterhin

entstehen auch aus der Modernisierung des Heizungssystems Mieterhöhungen, was in Summe die zur Verfügung stehenden 2 €/m² beziehungsweise 3 €/m² für Modernisierungen stark vermindert. Am Ende stehen für weitere Modernisierungsmaßnahmen, einschließlich energetischer Maßnahmen, nur begrenzte Mittel zur Verfügung. Darüber hinaus ist es fraglich, ob die Kosten für das notwendige kontinuierliche Monitoring der Wärmepumpe im Rahmen der Betriebskosten umgelegt werden können. Dieses Thema ist aktuell noch ein rechtlicher Graubereich, in dem die Meinungen auseinandergehen.

Weitere Informationen finden Sie im Praxisleitfaden für Wärmepumpen in Mehrfamilienhäusern (siehe Infotext). Die regionalen Prüfungsverbände der Wohnungs- und Immobilienwirtschaft und ihre nahestehenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unterstützen gern bei Fragen zur Wärmepumpenstrategie sowie den damit verbundenen fördermittel- und abrechnungsbezogenen Aspekten.



Wärmepumpen können im Mehrfamilienhaus-Bestand in vielfältiger Art und Weise integriert werden

Weitere Informationen: www.gdw-pruefungsverbaende.de



passt.

Alles passt, nur der
Software-Anbieter nicht?

Finden Sie jetzt den passenden Partner für
Immobiliensoftware – mit unserer umfassenden Anbietersuche
auf Softwarevergleich.de



Softwarevergleich.de

BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Entwurf für ein Gesetz zur Stärkung der genossenschaftlichen Rechtsform

Bereits vorherige Genossenschaftsnovellen hatten das Ziel, die genossenschaftsrechtliche Rechtsform attraktiver zu machen und zu stärken. Erneut steht eine Novelle des Genossenschaftsgesetzes an, die die weitere Stärkung dieser Rechtsform zum Ziel hat. Eine Bewertung ausgewählter Eckpunkte der kommenden Reform.

Von Ingeborg Esser und Dr. Matthias Zabel

m Jahr 2022 hat der Gesetzgeber auf Drängen der genossenschaftlichen Spartenverbände in § 43b GenG eine neue ausführliche gesetzliche Regelung zur Zulässigkeit alternativer Formen der Generalversammlung, wie beispielsweise der rein virtuellen Versammlung, eingeführt. Damit ist er einen großen Schritt in Richtung mehr Digitalisierung im Genossenschaftsrecht gegangen. Diesem Schritt sollen nun weitere Schritte folgen. Die geplante Förderung der Digitalisierung im Genossenschaftsrechtbettet sich ein in verschiedene geplante Maßnahmen, um die Rechtsform Genossenschaft noch attraktiver zu machen. Des Weiteren will der Gesetzgeber die mit der Novelle 2017 punktuell eingeführten Maßnahmen zum Schutz der Rechtsform verstärken. Das Bundesministerium der Justiz (BMJ) hat dazu kürzlich einen entsprechenden Referentenentwurf vorgelegt.

Förderung der Digitalisierung

Zur weiteren Förderung der Digitalisierung im Genossenschaftsrecht sollen zum einen alle Schriftformerfordernisse des Genossenschaftsgesetzes dahingehend überprüft werden, ob statt der Schriftform die Textform ermöglicht werden kann. Des Weiteren sollen diverse Klarstellungen erfolgen, zum Beispiel hinsichtlich der digitalen Formen für die Sitzung und Beschlussfassung durch Vorstand und Aufsichtsrat.

Die Pläne, das Genossenschaftsrecht weiter zu modernisieren und zu digitalisieren, sind sehr zu begrüßen. Allerdings sollte das Motto lauten: „Alles kann, nichts muss!“ So muss es zum Beispiel beim



WP/StB
Ingeborg Esser
Hauptgeschäfts-
führerin GdW,
Vorstand
GdW Revision AG
BERLIN



Dr. Matthias Zabel
Referatsleiter
Genossenschafts-
recht und Genosse-
nchaftswesen
GdW
BERLIN

Thema Formerfordernisse den Genossenschaften ermöglicht werden, generell oder zu einzelnen Bereichen weiterhin die Schriftform als ausschließliche Form festzulegen. Dies ist im Referentenentwurf auch so angelegt.

Kern der Pläne zur Aufhebung der zwingenden Schriftformerfordernisse ist der Beitritt zur Genossenschaft. Hier ist absehbar, dass das zwingende Schriftformerfordernis aufgehoben wird. Dies ist richtig. Es ist nicht mehr zeitgemäß ist, die Schriftform zwingend vorzuschreiben. Nach dem Vorschlag des BMJ soll es den Genossenschaften überlassen bleiben, ob sie zum Beispiel eine Unterzeichnung auf einem elektronischen Pad vornehmen oder eine App einrichten wollen. Dies ist richtig und praxisgerecht. Es ist Aufgabe der jeweiligen Genossenschaft, ein Verfahren zu regeln, was eine aus Sicht der Genossenschaft hinreichende Authentifizierung der eintrittswilligen Person ermöglicht.

Bei einer Beitrittsklärung per einfacher E-Mail dürfte insoweit die Frage der Authentifizierung am größten sein. Allerdings dürfte in der Praxis eine Beitrittsklärung per einfacher E-Mail kaum vorkommen. Beitrittswillige Personen werden von sich aus kaum die Erklärungen nach § 15a GenG abgeben. In der Praxis würde daher die Genossenschaft auf die eingegangene E-Mail, mit dem Wunsch beizutreten, reagieren und der beitrittswilligen Person eine entsprechende Beitrittsklärung, welche auch die in § 15a GenG genannten Punkte berücksichtigt, (per E-Mail) zusenden und um Rücksendung der unterzeichneten Erklärung (per E-

Mail) bitten. Zumindest in zeitlicher Hinsicht dürfte sich hier die Erleichterung relativieren.

Weitere Maßnahmen zur Steigerung der Attraktivität der Rechtsform

Mit den oben genannten Regelungen zur Förderung der Digitalisierung bei Genossenschaften würde bereits die Attraktivität der genossenschaftlichen Rechtsform gesteigert werden. Um darüber hinaus die genossenschaftliche Rechtsform zu modernisieren und ihre Attraktivität zu steigern, sind weitere Maßnahmen geplant.

So wird zum Beispiel eine Frist für Eintragungen im Genossenschaftsregister vorgeschlagen, was zu unterstützen ist. Die Eintragung soll in der Regel 20 Werktagen nach dem Eingang der vollständigen Anmeldung oder im Fall eines durch den Antragsteller behebbaren Eintragungshindernisses in der Regel 20 Werktagen nach dessen Behebung vorgenommen werden. Erfolgt die Eintragung nicht innerhalb dieser Frist, soll das Registergericht die Antragssteller über die Gründe für die Verzögerung informieren müssen.

Eckpunkte der Genossenschaftsnovelle



Des Weiteren soll unter anderem eine Datenbank über genossenschaftliche Prüfungsverbände eingerichtet werden, um Gründungswilligen die Suche nach einem passenden Prüfungsverband zu erleichtern. Die Einrichtung einer entsprechenden Datenbank kann im Hinblick auf die Transparenz gewisse Vorteile aufweisen. Wichtig wäre jedoch, >



zusätzlichen bürokratischen Aufwand auf Seiten der die Datenbank führenden Stelle sowie auf Seiten der Prüfungsverbände (Stichwort Aktualisierungen) zu vermeiden. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass sämtliche relevanten Informationen zu jedem einzelnen Prüfungsverband bereits leicht im Internet zu finden sind. Im Vorfeld des Referentenentwurfs hat der GdW darauf hingewiesen, dass die Aufsichtsbehörden über die nötigen Informationen der Prüfungsverbände verfügen, denen das Prüfungsrecht verliehen wurde. Diese Informationen könnten von den jeweiligen Aufsichtsbehörden in eine, zum Beispiel beim Bundeswirtschaftsministerium (BMWK) geführte, Datenbank übertragen werden. So sieht es nun auch der Referentenentwurf vor.

Maßnahmen gegen unseriöse Genossenschaften

Zur Stärkung der genossenschaftlichen Rechtsform gehört es auch, die missbräuchliche Verwendung der Rechtsform zu verhindern. Das Ziel, die Rechtsform Genossenschaft vor unseriösen Geschäftsmodellen, die dem grauen Kapitalmarkt zugeordnet werden können, zu schützen, wird vom gesamten GdW-Verbund nachdrücklich unterstützt. Wir haben dazu bereits seit Längerem Vorschläge unterbreitet, die nun auch aufgegriffen werden. Bei der Einführung entsprechender Maßnahmen muss ungeachtet dessen immer zugleich auch bedacht werden, dass es sich um wenige Einzelfälle handelt. Insgesamt ist das Genossenschaftswesen in Deutschland von einem

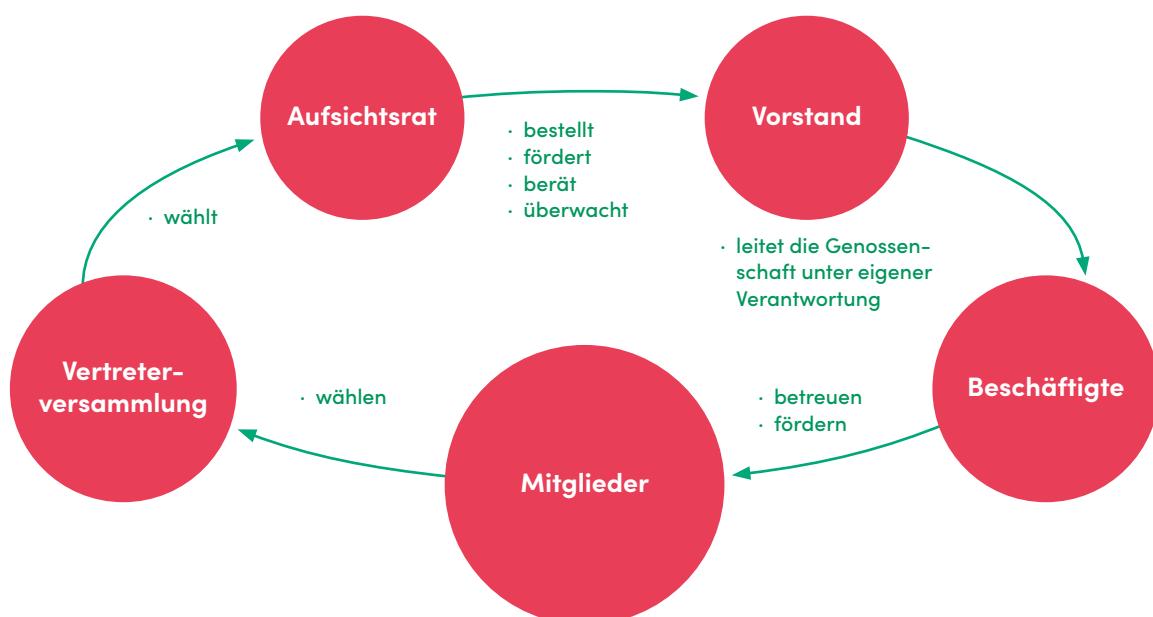
nachhaltigen und mitgliederorientierten Geschäftsmodell der Genossenschaften geprägt, was nicht zuletzt durch das genossenschaftliche Prüfungs- und Beratungssystem sichergestellt wird.

Ausweitung der Rechte des Prüfungsverbandes

Eine Ausweitung der Rechte des Prüfungsverbandes, insbesondere nach § 60 GenG, hat der GdW bereits seit Langem gefordert. Insoweit ist der Referentenentwurf, der die Vorschläge aufgreift, ausdrücklich zu begrüßen. Künftig soll der Prüfungsverband berechtigt sein, eine außerordentliche Generalversammlung der Genossenschaft auch dann einzuberufen, wenn er die Überzeugung gewinnt, dass die im Rahmen seiner Prüfung festgestellten Mängel eine erhebliche Gefährdung der Belange der Mitglieder besorgen lassen.

Bisher ist das Einberufungsrecht darauf beschränkt, dass die Beratung und mögliche Beschlussfassung über den Prüfungsbericht ungebührlich verzögert wird oder dass die Generalversammlung bei der Beratung und möglichen Beschlussfassung unzulänglich über wesentliche Feststellungen oder Beanstandungen des Prüfungsberichts unterrichtet wird. Dies konnte bislang dazu führen, dass Genossenschaften die Mitgliederversammlung und deren Einberufung so wählen, dass nur wenige Mitglieder, die ggf. sogar deckungsgleich mit dem Vorstand und Aufsichtsrat sind, anwesend sind und über den Prüfungsbericht und deren Mängel berichten. Ein

Genossenschaften – demokratische Struktur, sichere Rechtsform (Beispiel)



Maßnahmen gegen unseriöse Genossenschaften



Einschreiten des Prüfungsverbandes ist bislang in diesen Fällen nicht möglich.

Wichtig wäre, dass der Prüfungsverband nicht nur über die Form der Versammlung, wie im Referentenentwurf vorgesehen, sondern auch über die Art und Weise der Einberufung entscheiden kann.

Schärfung der Regelungen zu investierenden Mitgliedern

Ein wichtiger Punkt, Missbräuchen der Rechtsform vorzubeugen, ist die Schärfung der Regelungen zu investierenden Mitgliedern. Immer wieder gibt es in der Praxis Fälle, in denen Initiativen sich den guten Ruf der Genossenschaften, insbesondere der Wohnungsgenossenschaften, zunutze machen, um mit Hilfe des Instituts der investierenden Mitglieder ihre Geschäftsmodelle zu etablieren, die letztlich nur den Initiatoren und Vertriebspartnern dienen. In diesen Fällen wird die Rechtsform der (Wohnungs-)Genossenschaft und das Institut der investierenden Mitglieder pervertiert. Denn dieses Geschäftsmodell basiert auf folgendem Prinzip: Die jeweiligen Initiatoren (Gründer) sind die „ordentlichen“ Mitglieder der Genossenschaft und treten in der Regel in kein Nutzungsverhältnis mit der Genossenschaft, wogegen die nutzenden Mitglieder (Mieter) als investierende Mitglieder geführt werden.

Diese insoweit bestehende Lücke im Steuerrecht wurde auf Drängen des GdW bereits im Jahr 2019 geschlossen. Bis dahin war Ziel dieser Konstruktion unter anderem, ganz gezielt einen wichtigen steuerlichen Befreiungstatbestand (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG) für Wohnungsgenossenschaften (sog. Vermietungsgenossenschaften) zur konkreten Steuervermeidung und Steuergestaltung zu nutzen. Diese Regelung besagt, dass die Steuerfreiheit nur dann gilt, wenn mindestens 90 % der Einnahmen pro Jahr aus Tätigkeiten im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG stammen, in der Regel aus der Vermietung von Wohnungen an Mitglieder. Durch die Korrektur seitens des Gesetzgebers wurde im Jahr 2019 klargestellt, dass die Vermietung von Wohnungen an investierende Mitglieder nicht unter den Befreiungstatbestand fällt.

Was bisher fehlt, ist die Flankierung der steuerrechtlichen Korrektur im Genossenschaftsgesetz. Auch ohne die Steuervorteile sind entsprechende Konstrukte in der Praxis vorzufinden. Daher ist es dem GdW seit langem ein großes Anliegen, die Lücke auch im Genossenschaftsgesetz zu schließen. Im Rahmen der bevorstehenden Novelle soll der langjährige Vorschlag des GdW aufgenommen werden. Im Sinne einer klaren Trennung und Abgrenzung soll in Bezug auf Wohnungsgenossenschaften gesetzgeberisch ausdrücklich klargestellt werden, dass investierende Mitglieder keine Wohnungen der Genossenschaft nutzen können; auch nicht im Rahmen des Nichtmitgliedergerichts. Ferner werden weitere vom GdW vorgeschlagene Schärfungen und Präzisierungen der Regelungen zu investierenden Mitgliedern aufgegriffen.

Aktivierung der Regelung zur Auflösung von Genossenschaften

In der dem Referentenentwurf vorangegangenen Debatte wurde auch zutreffend darauf hingewiesen, dass von der derzeitigen Regelung in § 81 GenG in der Praxis kein Gebrauch gemacht wird. Es ist daher richtig, Maßnahmen zu ergreifen, um diese Regelung praxistauglich anwenden zu können.

Auf die Gründe, warum diese Regelung bisher nicht zum Tragen kommt, hat der GdW bereits mehrfach hingewiesen. Zum einen sind die Voraussetzungen für einen Antrag der zuständigen obersten Landesbehörde auf Auflösung der Genossenschaft zu hoch. Ferner verfügt die zuständige Behörde in der Regel nicht über die notwendigen Informationen für einen entsprechenden Auflösungsantrag.

Der Referentenentwurf greift zumindest den zweiten Punkt auf. Der Prüfungsverband, dem die Genossenschaft angehört, sowie die Aufsichtsbehörden sollen der zuständigen obersten Landesbehörde Anhaltspunkte für eine Gemeinwohlgefährdung oder Förderzweckverfehlung mitteilen können.

Kritische Punkte

ANHEBUNG DER SCHWELLENWERTE FÜR DIE JAHRESABSCHLUSSPRÜFUNG

Die Schwellenwerte in § 53 Abs. 2 GenG sollen um jeweils 1/3 angepasst werden. Mithin soll der Jahresabschluss unter Einbeziehung der Buchführung und des Lageberichts noch bei Genossenschaften geprüft werden, deren Bilanzsumme 2 Mio. € (bisher 1,5) und deren Umsatzerlöse 4 Mio. € (bisher 3) übersteigen.

Eine erneute Anhebung der Größenmerkmale ist entschieden abzulehnen. Eine damit verbundene weitere Aufweichung des genossenschaftlichen Prüfungssystems würde die begrüßenswerten Bestrebungen zum Schutz der Rechtsform konterkarieren und kann zu einem erheblichen Reputationsschaden für die Rechtsform der Genossenschaft führen.

Selbst eine geringfügige Anhebung der Schwellenwerte von lediglich 5 % würde dazu führen, >



Die geplanten Änderungen des Genossenschaftsgesetzes (GenG) umfassen unter anderem die Förderung der Digitalisierung und Maßnahmen gegen die missbräuchliche Verwendung der genossenschaftlichen Rechtsform

dass das Regel-Ausnahme-Verhältnis von verpflichtender und nicht verpflichtender Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts endgültig umgekehrt wird. Bei der jetzt vorgeschlagenen Anhebung der Schwellenwerte um ein Drittel würden über 60 % der Wohnungsgenossenschaften nicht mehr von der verpflichtenden Jahresabschlussprüfung erfasst sein.

Gerade die „dubiosen“ Genossenschaften agieren jedoch so, dass sie von den Erleichterungen in Bezug auf die Jahresabschlussprüfung, zumindest in der Anfangsphase, profitieren. Daher greift auch die Möglichkeit einer freiwilligen „Erweiterung“ der Prüfung um die Prüfung des Jahresabschlusses nicht als Argument für den immer größer werdenden Verzicht auf eine Pflichtprüfung des Jahresabschlusses. Gerade die „schwarzen Schafe“, die gravierende Vermögensverluste auslösen können, unterziehen sich dann eben nicht der freiwilligen Prüfung des Jahresabschlusses. Die Reputation der Genossenschaften als solide Rechtsform wäre bei einer weiteren Anhebung der Größenmerkmale mit einer damit verbundenen Verminderung des Prüfungsumfangs folglich ernsthaft gefährdet.

WEISUNGSBEFUGNIS DER MITGLIEDERVERSAMMLUNG

Bisher können Genossenschaften mit nicht mehr als 20 Mitgliedern in der Satzung vorsehen, dass der Vorstand an Weisungen der Generalversammlung gebunden ist. Diese Beschränkung auf Kleinstgenossenschaften soll aufgehoben werden. Der Vorschlag ist aus unserer Sicht vollkommen praxisfern und ist

entschieden abzulehnen. Die Wettbewerbsfähigkeit einer Wohnungsgenossenschaft wäre massiv gefährdet, wenn zum Beispiel notwendige Sanierungs- und Modernisierungsmaßnahmen nicht autonom vom Vorstand, gegebenenfalls in Zusammenarbeit mit dem Aufsichtsrat, entschieden werden können. Auch die angedachte optionale Satzungsfreiheit ist abzulehnen, andernfalls würde die bewährte Leistungsfunktion des Vorstands infrage gestellt werden.

Der Gesetzgeber hat im Rahmen der Genossenschaftsnovelle 2017 festgestellt, dass es sich negativ auf Geschäftsführungsentscheidungen auswirken kann, wenn der Vorstand auch bei größeren Genossenschaften nicht mehr autonom entscheiden kann, sondern vom Votum der Generalversammlung abhängig ist. Insofern ist es richtig, dass der Gesetzgeber das Weisungsrecht auf kleine Genossenschaften mit nicht mehr als 20 Mitgliedern beschränkt und dieses Weisungsrecht unter den Vorbehalt einer entsprechenden Satzungsregelung gestellt hat. Dies entspricht den sehr ausgewogenen Regelungen im Genossenschaftsgesetz in Bezug auf die Mitbestimmungs- und Kontrollrechte der Mitglieder.

Das Genossenschaftsgesetz berücksichtigt die berechtigten Interessen der Mitglieder und schafft es gleichzeitig, die Wettbewerbsfähigkeit der Genossenschaft zu wahren. Dieses sehr erfolgreiche und ausgewogene System sollte als Stärke gesehen und darf nicht aufs Spiel gesetzt werden. Die demokratische Selbstverwaltung als eines der tragenden genossenschaftlichen Prinzipien ist fest im Genossenschaftsgesetz verankert. Die Genossenschaft ist nach wie vor eine äußerst demokratische Rechtsform. Sie muss nicht „demokratisiert“ werden.

Fazit

Das Ziel, die Rechtsform Genossenschaft zu stärken und attraktiver zu machen, ist nachdrücklich zu unterstützen. Neben den dargestellten Punkten wurden weitere Forderungen des GdW zur Stärkung der genossenschaftlichen Rechtsform aufgegriffen. Die Anhebung der Schwellenwerte für die Jahresabschlussprüfung sowie der Vorschlag zur Weisungsbefugnis der Generalversammlung sind dagegen abzulehnen. Der GdW wird zusammen mit den genossenschaftlichen Prüfungsverbänden der Wohnungs- und Immobilienwirtschaft das weitere Gesetzgebungsverfahren eng begleiten. Bei der künftigen Umsetzung der kommenden Regelungen in der Praxis stehen Ihnen die Experten der genossenschaftlichen Prüfungsverbände gern zur Verfügung.

GEG 2024

Heizungsgesetz in der Praxis:
Recht, Technik und Förderung



Praxisorientiert. Aktuell. Verständlich.

Dieses **Praxishandbuch** erläutert das **neue GEG** und seine Auswirkungen auf die energetische Sanierung von Bestandsimmobilien und den Austausch alter Heizungen verständlich, praxisgerecht und umsetzungsorientiert. Zahlreiche **Musterschreiben, Beschlussvorlagen, Checklisten** und **Tabellen** für Immobilieneigentümer, Wohnungseigentümergemeinschaften und Mietverhältnisse **unterstützen die Umsetzung**.

Jetzt bestellen unter:

**[www.haufe.de/
geg-praxishandbuch](http://www.haufe.de/ geg-praxishandbuch)**

Oder rufen Sie uns einfach an
0800 50 50 445 (kostenlos)

BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Umsetzung der CSRD in deutsches Recht und Weiterentwicklung des DNK

Nachhaltiges Handeln ist integraler Bestandteil von wohnungswirtschaftlichen Geschäftsmodellen. Ein Instrument, das den sozial orientierten Wohnungsunternehmen hilft, die wichtigsten Aspekte und Aktivitäten transparent darzustellen, ist daher von besonderer Wichtigkeit. Ein Blick auf den Stand der gesetzlichen Umsetzung.

Von Christian Gebhardt

Die Corporate Sustainability Reporting Directive (kurz: CSRD) ist im Januar 2023 in Kraft getreten. Sie verpflichtet im Wesentlichen große Kapitalgesellschaften, einen Nachhaltigkeitsbericht in den Lagebericht aufzunehmen. Die CSRD enthält aber auch Regelungen zum Inhalt der künftigen Nachhaltigkeitsberichterstattung, die durch die European Sustainability Reporting Standards (ESRS) der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) konkretisiert werden. Darüber hinaus enthält sie Regelungen zur Prüfung und Veröffentlichung der Nachhaltigkeitsberichterstattung (siehe auch DW 03/2024).

Die CSRD wird aktuell ins deutsche Recht umgesetzt. Der entsprechende Gesetzesentwurf wurde vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) Ende März 2024 veröffentlicht. Mit dem Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens wird im vierten Quartal 2024 gerechnet.

Vorbereitung auf das Thema und Erarbeitung eines Branchenleitfadens

Aufgrund der Komplexität der Standards ist davon auszugehen, dass die Einrichtung der erforderlichen Prozesse für die erstmalige Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts einen erheblichen Zeitaufwand und hohe finanzielle Ressourcen erfordern werden. Für eine erleichterte Handhabung der Standards hat der



WP Christian Gebhardt
Referatsleiter
Betriebswirtschaft,
Rechnungslegung,
Finanzierung
GdW, Vorstand
GdW Revision AG
BERLIN

GdW in zwei überregionalen Arbeitskreisen des VdW Bayern und VdW Rheinland Westfalen unter Einbindung des AGW und des GdW Arbeitskreises „Nachhaltigkeitsberichterstattung des Fachausschusses Rechnungslegung und Finanzierung“ zu verschiedenen Fragen Antworten für die wohnungswirtschaftliche Auslegung der ESRS erarbeitet. Die Ergebnisse sind in der Arbeitshilfe 95 zusammengefasst.

Im ersten Teil der Arbeitshilfe 95 werden neben dem Anwendungsbereich die notwendigen Schritte zur Festlegung der wesentlichen Berichtspflichten (Wertschöpfungskette, IRO-Assessment und We sentlichkeitsanalyse) dargestellt. Im zweiten Teil folgt dann die wohnungswirtschaftliche Auslegung der Berichtspflichten nach den Themenstandards (E, S und G), die Berichterstattung nach Art. 8 EU-Taxonomie und die Anforderungen an die elektronische Berichterstattung (ESEF). Die Arbeitshilfe ersetzt nicht die grundlegende Auseinandersetzung mit den ESRS, sondern legt die relevanten Standards aus wohnungswirtschaftlicher Sicht aus.

In der Abbildung 1 sind die einzelnen Schritte zur Festlegung der Berichtspflichten aufgezeigt.

Das Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung entwickelt sich auf europäischer Ebene mit hoher Dynamik weiter. So arbeitet die EFRAG in ihrer Funktion als europäischer Standardsetzer an der Ausarbeitung von Berichtsstandards für kleine und mittelgroße Unternehmen und an sektorspezifischen ESRS, die in den kommenden Jahren das Set 1 der ESRS ergänzen sollen.

Abb. 1:

Roadmap zur Festlegung der Berichtspflichten



Quelle: VdW Rheinland Westfalen AK CSRD

* I = Impact R = Risks O = Opportunities

Sektorspezifische ESRS

In der CSR-Richtlinie sind auch sektorspezifische ESRS vorgesehen. Damit soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass Unternehmen in verschiedenen Sektoren unterschiedlichen nachhaltigkeitsbezogenen Auswirkungen, Risiken und Chancen ausgesetzt sind. Die eigentlich für 2024 vorgesehenen sektorspezifischen Standards wurden auf Vorschlag der Europäischen Kommission um zwei Jahre auf Juni 2026 verschoben.

Nachhaltigkeitsberichterstattung von KMU

Kapitalmarktorientierte kleine und mittlere Unternehmen (KMU) werden ebenfalls von der Nachhaltigkeitsberichterstattung erfasst. Zur Erfüllung der Berichtspflichten wurde bereits ein separater ESRS (ESRS for listed small- and medium-sized enterprises – LSME) erarbeitet, der derzeit im Entwurf vorliegt, Daneben wurde ein weiterer Standard (Voluntary ESRS for non-listed small- and medium-sized)

HAUFE.

JETZT BESTELLEN!

Aktuelles Fachwissen und praktische Arbeitshilfen für Sie zusammengefasst



NEU

Rechtssicher. Zeitsparend. Effizient.

- ✓ Aktuelles Praxiswissen für die Wohnungswirtschaft
- ✓ Inklusive der Formulare und Verträge des GdW
- ✓ **Nachhaltigkeit: CO₂-Monitoring, Balkon- und PV-Anlagen sowie grüne Finanzierung**

Testen Sie Haufe Wohnungswirtschaft Pro mit rechtssicherem Know-how, aktuellem Fachwissen und Arbeitshilfen für Ihren Erfolg in der Wohnungswirtschaft.

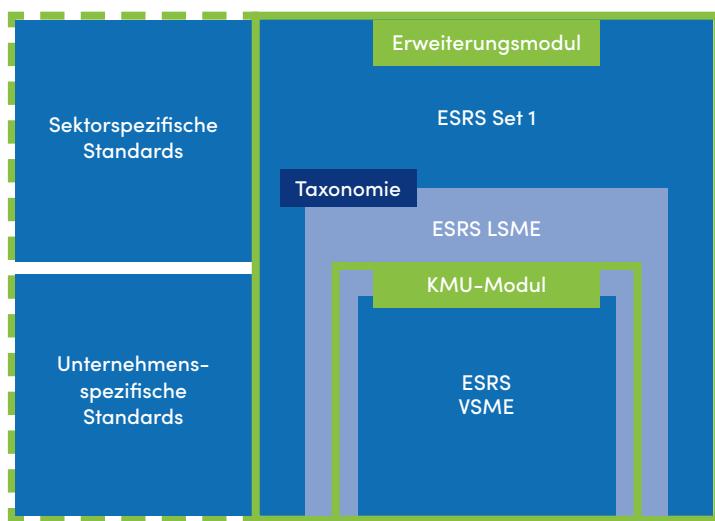
Jetzt 4 Wochen kostenlos testen:

www.haufe.de/wowi-pro

0800 50 50 445
(Anruf kostenlos)

Abb. 2:

Geplante Module im DNK



Quelle: Deutscher Nachhaltigkeitskodex (DNK)

enterprises – VSME) erarbeitet, der von nicht-berichtspflichtigen KMU zum Zwecke der freiwilligen Nachhaltigkeitsberichterstattung herangezogen werden kann. Ziel ist es, die Nachhaltigkeitsberichterstattung von KMUs zu harmonisieren und so vor zusätzlichen Informationsanfragen, beispielsweise im Rahmen von Kreditvergaben, zu schützen. Im Januar 2024 hat die EFRAG die Entwürfe zum LSME und VSME zur Konsultation veröffentlicht.

Weiterentwicklung des DNK

Der im Jahr 2010 entwickelte DNK hat sich als Berichtsstandard in der Praxis etabliert und wird von vielen Wohnungsunternehmen freiwillig angewendet. Auf der Grundlage der branchenspezifischen Standards kann zu den Bereichen Strategie, Prozessmanagement, Umwelt und Gesellschaft anhand von 20 Kriterien berichtet werden.

Im Zuge der CSRD-Berichterstattung wird der DNK derzeit weiterentwickelt. In Abbildung 2 (auf dieser Seite oben) ist der geplante modulare Aufbau dargestellt.

Das Erweiterungsmodul (ESRS Set 1 und ESRS LSME) richtet sich an die verpflichteten ESRS-Anwender. Hier soll eine umfangreiche Helpdesk- und IT-Struktur Unterstützung bei der Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts auf der Grundlage der ESRS bieten. Ziel der Fortentwicklung ist es, den Zeit- und Arbeitsaufwand für die Nachhaltigkeitsberichterstattung, insbesondere für die mittelständischen Unternehmen, zu minimieren. Neben dem Aufbau einer Webplattform zur elektronischen Erstellung

und Veröffentlichung der Nachhaltigkeitsberichte soll auch die Unterstützung durch Webinare oder Leitfäden ausgebaut werden.

Das KMU-Modul ist speziell auf die Bedürfnisse von kleinen und mittleren Unternehmen zugeschnitten. Grundlage hierfür soll der europäische Standard VSME sein. Fraglich ist derzeit noch, was mit dem bisherigen DNK passiert. Der GdW setzt sich intensiv dafür ein, den DNK und die branchenspezifische Ergänzung in seiner bisherigen Form zu erhalten. Der europäische Berichtsstandard VSME erfüllt aus Sicht des GdW nicht die Anforderungen eines regional tätigen Wohnungsunternehmens, sondern richtet sich eher an Unternehmen, die in einer internationalen Wertschöpfungskette eingebunden sind.

Fazit

Das Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung entwickelt sich dynamisch weiter und hat immer mehr Einfluss auf die Geschäftstätigkeit von Wohnungsunternehmen. Die CSR-Richtlinie erweitert den Kreis der verpflichteten Unternehmen deutlich. Die europäischen Berichtsstandards für KMU, LSME und VSME werden die DNK-Berichterstattung verändern. Ob der DNK in seiner bisherigen Form erhalten bleibt, ist derzeit offen.

Der Autor – als Sustainability Auditor (IDW) – sowie die regionalen Prüfungsverbände der Wohnungs- und Immobilienwirtschaft und ihre nahestehenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unterstützen gern bei Fragen rund um die Themen Nachhaltigkeitsstrategie und -berichterstattung.

Weitere Informationen: www.gdw-pruefungsverbaende.de



Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den ESRS

Der GdW hat die Arbeitshilfe 95 in zwei überregionalen Arbeitskreisen erarbeitet. Im Teil 1 der Arbeitshilfe werden neben dem Anwendungsbereich die wesentlichen Schritte zur Festlegung der wesentlichen Berichtspflichten dargestellt. Die Arbeitshilfe ersetzt nicht die grundlegende Auseinandersetzung mit den ESRS, sondern legt die relevanten Standards aus wohnungswirtschaftlicher Sicht aus.

Bestellung über: www.gdw.de

REINHÖREN & DRANBLEIBEN

Mit dem ausgezeichneten Podcast
für die Immobilienbranche.


L'Immo
Der Podcast für die
Immobilienwirtschaft



JETZT REINHÖREN
Keine Folge verpassen!
podcast.haufe.de/immobilien



Powered by

**IMMOBILIEN
WIRTSCHAFT**

Die
Wohnungswirtschaft
DW



Sonderheft 14

Herausgeber + Druck

GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V.

Klingelhöferstraße 5
10785 Berlin
Telefon: +49 30 82403-0, Telefax: + 49 30 82403-199

Brüsseler Büro des GdW
3, rue du Luxembourg, 1000 Bruxelles
Telefon: +32 2 5 50 16 11, Telefax: +32 2 5 03 56 07

mail@gdw.de, www.gdw.de

Erschienen in der Fachzeitschrift „DW Die Wohnungswirtschaft“

Herausgeber + Verlag

Haufe-Lexware GmbH & Co. KG
Ein Unternehmen der Haufe Gruppe
Standort Hamburg
Hallerstraße 76, 20146 Hamburg

Chefredakteurin: Iris Jachertz
iris.jachertz@diewohnungswirtschaft.de
www.diewohnungswirtschaft.de

Titelbild: Bundestagsgebäude im Regierungsviertel von Berlin
© Adobe Stock/Jarama

