

Dombrowski, Martin et al.

**Research Report**

## Untersuchungen zur Nachhaltigkeit im Rechnungswesen und Steuerrecht

KCAT Schriftenreihe der FOM, No. 1

**Provided in Cooperation with:**

KCAT KompetenzCentrum für Accounting & Taxation, FOM Hochschule für Oekonomie & Management

*Suggested Citation:* Dombrowski, Martin et al. (2022) : Untersuchungen zur Nachhaltigkeit im Rechnungswesen und Steuerrecht, KCAT Schriftenreihe der FOM, No. 1, ISBN 978-3-89275-253-0, MA Akademie Verlags- und Druck-Gesellschaft mbH, Essen

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/262327>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

*Band  
1*

Bernd Neitz / Claudia Rademacher-Gottwald (Hrsg.)

*Untersuchungen zur Nachhaltigkeit  
im Rechnungswesen und Steuerrecht*

~  
Martin Dombrowski / Michael Drewes /  
Hans-Jörg Fischer / Irina Hundt / Jessica Lange /  
Anja Mohaupt / Ann-Katrin Voit

KCAT Schriftenreihe



KCAT KompetenzCentrum  
für Accounting & Taxation  
der FOM Hochschule für Oekonomie & Management

**Martin Dombrowski / Michael Drewes / Hans-Jörg Fischer / Irina Hundt /  
Jessica Lange / Anja Mohaupt / Ann-Katrin Voit**

*Untersuchungen zur Nachhaltigkeit im Rechnungswesen und Steuerrecht*

KCAT Schriftenreihe der FOM, Band 1

Essen 2022

ISBN (Print) 978-3-89275-252-3    ISSN (Print) 2749-1498  
ISBN (eBook) 978-3-89275-253-0    ISSN (eBook) 2749-1501

Dieses Werk wird herausgegeben vom KCAT KompetenzCentrum für Accounting & Taxation der FOM Hochschule für Oekonomie & Management gGmbH

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

© 2022 by



**Akademie  
Verlags- und Druck-  
Gesellschaft mbH**

MA Akademie Verlags-  
und Druck-Gesellschaft mbH  
Leimkugelstraße 6, 45141 Essen  
[info@mav-verlag.de](mailto:info@mav-verlag.de)

Das Werk einschließlich seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urhebergesetzes ist ohne Zustimmung der MA Akademie Verlags- und Druck-Gesellschaft mbH unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürfen. Oft handelt es sich um gesetzlich geschützte eingetragene Warenzeichen, auch wenn sie nicht als solche gekennzeichnet sind.

Claudia Rademacher Gottwald / Bernd Neitz (Hrsg.)

***Untersuchungen zur Nachhaltigkeit im  
Rechnungswesen und Steuerrecht***

Martin Dombrowski / Michael Drewes / Hans-Jörg Fischer /  
Irina Hundt / Benje Rebecca Knelsen / Jessica Lange /  
Anja Mohaupt / Bernd Neitz /  
Claudia Rademacher-Gottwald / Ann-Katrin Voit

**Autorenkontakt**

claudia.rademacher-gottwald@fom.de

bernd.neitz@fom.de

## Vorwort der Herausgebenden

Mit diesem Sammelband starten wir unsere Schriftenreihe des KCAT Kompetenzzentrum für Accounting und Taxation der FOM Hochschule für Oekonomie & Management.

Das KCAT hat sich zum Ziel gesetzt, die Forschungsaktivitäten der an der FOM tätigen Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftler auf den Gebieten Externes Rechnungswesen und Steuern zu bündeln sowie eine Basis für den wechselseitigen Austausch zu schaffen. Wir setzen die Schwerpunkte jedoch wesentlich breiter als der Name des Kompetenzzentrums vermuten lässt und betrachten auch die angrenzenden Gebiete wie Controlling, Internes Rechnungswesen, Bilanzanalyse und weiteres zu den Themenschwerpunkten, die wir fachgebietsintegrierend behandeln.

Die nun aufgelegte Schriftenreihe wird neben Forschungsarbeiten der FOM-Professoren- und Dozentenschaft auch Arbeiten unserer Studierenden zu aktuellen Themen beinhalten. Die Reihe wird das breite Spektrum sowohl theoretischer Modelle als auch der Ansätze zu deren praktischer Nutzung und Umsetzung abdecken. Unser Ziel ist es, diese in gut verständlicher Form für den interessierten Lesenden vorzustellen und zu erklären. Damit soll die Schriftenreihe auch ein Diskussionsforum für alle Interessierten bieten.

Der Begriff der **Nachhaltigkeit** steht im Fokus unseres ersten Sammelbandes wissenschaftlicher Beiträge der KCAT-Schriftenreihe. Die Autorinnen und Autoren dieses Bandes, die größtenteils kooptierte Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftler des KCAT sind, beleuchten das Thema Nachhaltigkeit aus ganz unterschiedlichen Blickwinkeln. Die Überschriften der Beiträge lesen sich wie ein Parforceritt durch steuerliche, bilanzielle, finanzielle sowie ethische Aspekte des Themenbereiches. Neben einem Beitrag zur Besteuerung aus eher volkswirtschaftlichem Blickwinkel finden Sie Artikel zum Steuerrecht und zur Steuergestaltung unter Nachhaltigkeitsaspekten. Es werden Fragen zur Nachhaltigkeit der Finanzierung und deren wirtschaftlichen Auswirkungen und zur Ethik in der Unternehmensführung aufgeworfen und diskutiert. Dazu kommen Fragen aus dem Controlling, die einerseits in einer eher übergreifenden Betrachtung, andererseits aber auch praxisnah mit Untersuchungen zu konkreten Auswirkungen ökologischen Handelns im Unternehmen beleuchtet werden. Die Fragen, wie sich die Nachhaltigkeit in der Unternehmensführung auf die Bilanz und die Berichterstattung auswirkt, wird in einem weiteren Schwerpunkt betrachtet.

Die Breite der Themenauswahl ist uns bewusst. Mit unserem ersten Band möchten wir den Facettenreichtum unserer Forschungsarbeit aufzeigen und das Interesse an eigener Forschungstätigkeit wecken.

Hier sei uns noch der Hinweis erlaubt, dass wir für diesen ersten Band keine inhaltliche Clusterung vorgenommen haben, sondern die Beiträge in alphabetischer Reihenfolge der Namen der Autorinnen und Autoren geordnet haben.

Unser Dank gilt zunächst allen Autorinnen und Autoren, die maßgeblich zur inhaltlichen Vielfaltigkeit des Bandes beigetragen haben. Unser besonderer Dank gilt Herrn Dipl.-Jur. Kai Stumpp und seinem Team, das uns bei der Gestaltung und Veröffentlichung dieses ersten Bandes exzellent unterstützt hat.

Berlin und Halle (Saale), im Mai 2022

Prof. Dr. Claudia Rademacher-Gottwald und Prof. Dr. Bernd Neitz

Wissenschaftliche Leitung des KCAT KompetenzCentrum für Accounting und Taxation der FOM Hochschule für Oekonomie & Management

**Inhalt**

<b>1</b>	<b>Zuckerbrot und Peitsche – Steuergesetzgebung im Zeichen des Umweltschutzes und der Nachhaltigkeit</b>	
	Martin Dombrowski.....	1
<b>2</b>	<b>Bilanzierung von Emissionszertifikaten nach dem HGB</b>	
	Michael Drewes.....	29
<b>3</b>	<b>Nachhaltigkeit im Steuerrecht und Steuergestaltung – ein Widerspruch?</b>	
	Hans-Jörg Fischer.....	41
<b>4</b>	<b>Kostenvergleich zwischen konventioneller und ökologischer Pflanzenproduktion</b>	
	Irina Hundt.....	61
<b>5</b>	<b>Die unterschätzte Bedeutung des normativen Controllings</b>	
	Jessica Lange.....	83
<b>6</b>	<b>Sustainable Finance – den Wandel der Wirtschaft zu mehr Nachhaltigkeit finanzieren</b>	
	Anja Mohaupt.....	99
<b>7</b>	<b>Nachhaltige Aspekte in der Unternehmensführung – ist ethisches Verhalten messbar?</b>	
	Bernd Neitz.....	121
<b>8</b>	<b>Soziale Nachhaltigkeit in den Geschäftsberichten der Automobilbranche</b>	
	Claudia Rademacher-Gottwald und Benje Rebecca Knelsen.....	143
<b>9</b>	<b>Lenkungssteuern und menschliches Verhalten – Kann der Staat durch die Erhebung von Steuern den Homo oeconomicus austricksen?</b>	
	Ann-Katrin Voit.....	159

**Abkürzungsverzeichnis**

AK	Anschaffungskosten
AUKM	Agrarumwelt- und Klimamaßnahmen
BOELW	Bund Ökologische Lebensmittelwirtschaft
BMW	BMW Group (Bayrische Motorwerke Aktiengesellschaft)
CSR	Corporate Social Responsibility
Daimler	Daimler AG
Dt	Dezitonne
ESG	Environment Social Governance
Fiat	Fiat Chrysler Automobiles
GPS	Global Positioning System
ha	Hektar
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
KEA	kumulierter Energieaufwand
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
KTBL	Kuratorium für Technik und Bauwesen in der Landwirtschaft e.V.
LCSA	Life Cycle Sustainability Assessment
NAP	Nationaler Aktionsplan Wirtschaft und Menschenrechte
ND	Nutzungsdauer
PLC	Public Limited Company
PROSA	Product Sustainability Assessment
UN	United Nations / Vereinte Nationen
Volvo	Volvo Group
VW	Volkswagen AG



## Über die Herausgebenden

### **Prof. Dr. Claudia Rademacher-Gottwald – FOM Hochschule in Berlin**

Prof. Dr. Claudia Rademacher-Gottwald (Diplom-Kauffrau und Diplom-Finanzwirtin) ist seit 2012 Professorin für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Finanzierung, an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management und seit 2019 zudem wissenschaftliche Leiterin des KCAT KompetenzCentrum für Accounting & Taxation der FOM. Schwerpunkte ihrer Arbeit liegen im externen Rechnungswesen, im Bilanzsteuerrecht und im internationalen Steuerrecht. Praktische Erfahrungen sammelte sie in der Finanzverwaltung und in der Steuerberatung.

### **Prof. Dr. Bernd Neitz – FOM Hochschule in Leipzig**

Prof. Dr. Bernd Neitz lehrt seit September 2015 insbesondere Rechnungswesen, Finanzierung und Steuern an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management am Hochschulzentrum Leipzig. Er studierte in Nitra (Slowakische Republik) Mechanisierung der Landwirtschaft und promovierte 1994 an der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg. Zunächst arbeitete er im Bereich Aus- und Weiterbildung der IHK Halle-Dessau und machte sich 1995 als freier Unternehmerberater selbständig. Seit 1999 ist er Geschäftsführender Gesellschafter der Unternehmensberatungsgesellschaft Bernd Stobinski mbH in Halle (Saale). Seit 2001 nimmt er Lehraufträge im Bereich Rechnungswesen und Finanzierung an verschiedenen Hochschulen und Weiterbildungsinstitutionen wahr und ist mit einer Reihe von Veröffentlichungen zum Management kleiner und mittelständischer Unternehmen in die Öffentlichkeit getreten.

## **Über die Autorinnen und Autoren**

### **Prof. Dr. Martin Dombrowski – FOM Hochschule in Bremen**

Prof. Dr. Martin Dombrowski studierte an der Universität Hamburg Betriebswirtschaftslehre und schloss sein Studium im Jahr 2013 mit dem Master's Degree ab. Seine Promotion an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg erfolgte 2018. Von 2013 bis 2017 war er als Senior Consultant bei PricewaterhouseCoopers in Hamburg im Bereich Transfer Pricing tätig. Von 2017 bis 2019 agierte er als Fachgebietsleiter Steuern und Staatsfinanzen im Wirtschaftsrat Deutschland. Seit 2019 ist Martin Dombrowski Partner bei Kowitz Policy Consultant; im Jahr 2020 wurde er zum Professor für Steuerrecht an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management berufen. Sein fachlicher Schwerpunkt liegt auf der Besteuerung von Unternehmen und dem internationalen Steuerrecht.

### **Prof. Dr. Michael Drewes – FOM Hochschule in Mannheim**

Prof. Dr. Michael Drewes ist seit 2013 Dozent und seit 2014 hauptberuflicher Professor für Ökonomie und Rechnungslegung an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management am Hochschulzentrum Mannheim. Daneben ist er als Wirtschaftsprüfer in eigener Praxis in Budenheim bei Mainz tätig. Seine Forschungsschwerpunkte liegen in den Feldern Methoden der Wirtschaftswissenschaften, Sportökonomie und externe Rechnungslegung.

### **Prof. Dr. Hans-Jörg Fischer – FOM Hochschule in Mannheim**

Prof. Dr. Hans-Jörg Fischer, RA/FASr/FAHuGesR/StB, lehrt als Professor für Wirtschafts- und Steuerrecht an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management an den Hochschulzentren Mannheim und Karlsruhe und ist dort auch als wissenschaftlicher Gesamtstudienleiter tätig. Er ist Inhaber einer Kanzlei mit Standorten in Mannheim und München, die sich ausschließlich mit Beratung auf dem Gebiet des Steuer- und Gesellschaftsrechts beschäftigt. Prof. Fischer ist Autor zahlreicher Veröffentlichungen zum Steuer- und Gesellschaftsrecht in Deutschland und Großbritannien.

**Prof. Dr. Irina Hundt – FOM Hochschule in Leipzig**

Frau Prof. Dr. Irina Hundt lehrte bis zu ihrer Emeritierung im September 2021 Buchführung, Rechnungswesen, Controlling und Wirtschaftsprüfung an der Hochschule für Technik und Wirtschaft Dresden. An der FOM Hochschule für Oekonomie & Management am Hochschulzentrum Leipzig nimmt sie seit 2016 Lehraufträge im Bereich Controlling und Wirtschaftsprüfung wahr. Neben ihrer lehrenden Tätigkeit setzte sie sich mit Untersuchungen zur wirtschaftlichen Entwicklung im Vorder- und Mittelasiatischen Raum auseinander. Einen besonderen Schwerpunkt bildeten dabei Projekte zur Existenzgründung und Existenzsicherung für Frauen im ländlichen Raum dieser Region.

**Prof. Dr. Jessica Lange – FOM Hochschule in Hamburg**

Frau Prof. Dr. Jessica Lange lehrt seit 2013 zu vielfältigen Themenbereichen der Betriebswirtschaftslehre und ist seit 2018 hauptamtlich als Professorin für BWL, insbesondere Controlling & Rechnungswesen, an der FOM Hochschule am Hochschulzentrum Hamburg berufen. Im Kontext von Unternehmenskultur, Wertemanagement, Leitbildentwicklung, wertorientierter Führung, Feelgood Management sowie normativem Management ist sie als Unternehmensberaterin und Trainerin bereits seit 2009 aktiv. Seit 2013 ist Frau Prof. Dr. Jessica Lange Inhaberin der WERTEmanagement Dr. Jessica Lange. Sie ist Initiatorin und Kursleiterin der erfolgreichen Zertifikatskurses Feelgood Management an der Handelskammer Hamburg und etablierte Trainerin bei LinkedIn Learning. Zudem ist sie im Vorstand der Bundesvereinigung Feelgood Management e.V.

**Benje Rebecca Knelsen – FOM Hochschule in Berlin**

Benje Rebecca Knelsen hat im Jahr 2020 den Master-Studiengang Finance and Accounting (M.Sc.) an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management am Hochschulzentrum Berlin abgeschlossen. Von 2012 bis 2015 absolvierte sie im Rahmen eines dualen Studiums den Bachelor in Business Administration (B.A.). Parallel zu ihrem Bachelorstudium machte sie eine Ausbildung zur Industriekaufrau in einem mittelständischen Unternehmen in Nordrhein-Westfalen. Derzeit arbeitet sie in der Finanzbuchhaltung mit Spezialisierung auf die Bestandsbuchhaltung in einem großen Verlagshaus in Berlin. Der Fokus ihrer Arbeit liegt auf der Analyse und Bewertung der Lagerbestände. Dabei ist sie aktiv an der Erstellung des Jahresabschlusses beteiligt.

**Dr. Anja Mohaupt – FOM Hochschule in Leipzig**

Dr. Anja Mohaupt studierte Betriebswirtschaftslehre an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Leipzig, wo sie am Lehrstuhl für Bankwesen auch promovierte. Neben der Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Bankwesen war sie freiberuflich in verschiedenen Beratungsprojekten für KMU und Kreditinstitute aktiv. Ihre Forschungsschwerpunkte sind bis heute die Mittelstandsfinanzierung sowie die Betriebswirtschaftslehre der KMU. Von 2016-2021 oblagen ihr beim Gründerservice der Hochschule Merseburg Beratung (Geschäftsmodellentwicklung, Businessplanung, Gründerförderung & Gründerfinanzierung) und kaufmännische Qualifizierung von Gründerinnen und Gründern. Seit April 2018 ist sie Lehrbeauftragte der FOM am Hochschulzentrum Leipzig und doziert die Module „Finanzierung & Investition“ sowie „Kostenrechnung“. Aktuell vertritt sie am Fachbereich Elektrotechnik, Maschinenbau und Wirtschaftsingenieurwesen der Hochschule Anhalt die Professur „Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Finanzierung und Controlling“. Ihre Lehrgebiete sind Controlling, Unternehmensrechnung und Corporate Finance.

**Prof. Dr. Ann-Katrin Voit – FOM Hochschule in Bochum**

Prof. Dr. Ann-Katrin Voit ist Professorin für Volkswirtschaftslehre, insbesondere Wirtschaftspolitik an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management am Hochschulzentrum Bochum. Ihre Forschungsschwerpunkte sind Europäische Wirtschaftspolitik, Nachhaltigkeit und Tourismusökonomik. Darüber hinaus ist sie Mitglied des Advisory Councils des US Konsulats in Düsseldorf und berät zu wirtschaftspolitischen Themen der EU. Nach dem Studium der Wirtschaftswissenschaft an der Ruhr-Universität Bochum und der Universidad de Oviedo promovierte sie ebenfalls an der Ruhr-Universität mit Stationen an u.a. der City University in New York (USA), der Universität Utrecht (Niederlande), der Katholieke Universiteit Leuven (Belgien) sowie an verschiedenen Hochschulen in China.

# **1 Zuckerbrot und Peitsche – Steuergesetzgebung im Zeichen des Umweltschutzes und der Nachhaltigkeit**

*Martin Dombrowski*

## Inhaltsverzeichnis

1.1	Politischer Hintergrund für Umweltschutz und Nachhaltigkeit im Steuerrecht.....	3
1.2	Prohibitives Steuerrecht als Lenkungsinstrument.....	4
1.2.1	Einstieg in die ökologische Steuerreform.....	4
1.2.2	Kerosinsteuer, Luftverkehrssteuer und europäischer Emissionshandel.....	6
1.2.3	KfZ-Steuer und nationaler Emissionshandel.....	10
1.2.4	Kernbrennstoffsteuer.....	12
1.2.5	Bewertung.....	10
1.3	Inzentes Steuerrecht als Lenkungsinstrument.....	13
1.3.1	Klimaschutzprogramm 2030.....	13
1.3.2	Steuerbegünstigung der nachhaltigen Mobilität im Rahmen des Arbeitsverhältnisses.....	15
1.3.3	Steuerbegünstigungen im Rahmen der Ertragssteuern und der Gewerbesteuer.....	18
1.3.4	Bewertung.....	19
1.4	Fazit.....	21

## 1.1 Politischer Hintergrund für Umweltschutz und Nachhaltigkeit im Steuerrecht

Ein Großteil der Menschen würde auf die Frage, ob es sich bei Umweltschutz um ein erstrebenswertes Ziel handle, vermutlich zustimmen. Konkret ist unter Umweltschutz die Prävention und Zurückdrängung von Beeinträchtigungen der Umwelt sowie die Wiederherstellung von Naturressourcen zu verstehen.<sup>1</sup> Aktuell halten laut einer Umfrage der Vereinten Nationen zwei Drittel der Menschen die Klimakrise für einen globalen Notfall.<sup>2</sup> Am 12. Dezember 2015 wurde das sogenannte Übereinkommen von Paris im Rahmen der UN-Klimakonferenz von 195 Staaten – darunter auch Deutschland – unterzeichnet. Als Ziel wurde formuliert, die menschengemachte globale Erwärmung auf deutlich unter zwei Grad Celsius gegenüber den vorindustriellen Werten zu begrenzen.<sup>3</sup> In den folgenden Jahren wurden Studien veröffentlicht, die bereits ab einer Temperaturerhöhung von 1,5 Grad Celsius irreversible Rückkopplungen durch Kippelemente im Erdsystem prognostizierten, die zu zunehmenden extremen Wetterphänomenen wie Dürren oder Starkniederschlägen führen würden.<sup>4</sup> Darauf aufbauend wurde am 11. Dezember 2019 der „European Green Deal“ von der EU-Kommission vorgestellt, der eine Klimaneutralität Europas bis zum Jahr 2050 vorsieht.<sup>5</sup>

Auf nationaler Ebene wurden im Jahr 2016 mit dem „Klimaschutzplan 2050“ die Ziele und Grundsätze der Bundesregierung definiert, die auf die Umsetzung der Klimaziele des Übereinkommens von Paris abzielten. Dies erfolgte auch vor dem Hintergrund der EU-Bestrebungen, die Treibhausgasemissionen EU-weit bis 2050 um 80 bis 90% gegenüber dem Referenzjahr 1990 zu senken.<sup>6</sup> Ferner wurde 2019 das sogenannte Klimakabinett eingesetzt. Zentrale Aufgabe dieses Ausschusses ist die Gewährleistung, dass Deutschland den Klimaschutzplan bis 2050 vollständig umsetzt und die hinzugefügten Klimaschutzziele 2030 ebenfalls eingehalten werden. Diese besagen, dass der Treibhausgasausstoß in Europa bis zum Jahr 2030 im Verhältnis zum Referenzjahr 1990 um 40% gesenkt werden soll.<sup>7</sup>

---

<sup>1</sup> Vgl. Nobel 2011, S. 143.

<sup>2</sup> Vgl. UNDP and University of Oxford 2021, S. 7.

<sup>3</sup> Vgl. UNFCCC 2015, o.S.

<sup>4</sup> Vgl. IPCC 2018, S. 7ff. Siehe auch Steffen et al. 2018, S. 8252f.

<sup>5</sup> Vgl. Europäische Kommission 2019, o.S.

<sup>6</sup> Vgl. BMUV 2016, o.S.

<sup>7</sup> Vgl. BMUV 2019, S. 1.

Die Beschlüsse wurden in Form des „Bundes-Klimaschutzgesetzes“,<sup>8</sup> des „Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht“<sup>9</sup> sowie des „Brennstoffemissionshandelsgesetzes“<sup>10</sup> umgesetzt. Nachhaltigkeits- und Umweltschutzgedanken prägen jedoch auch vor der aktuellen deutlichen Verstärkung der politischen Aktivitäten in diesem Sektor steuergesetzliche Regelungen. In diesem Beitrag wird ein Überblick über bestehendes und neues Steuerrecht gegeben, bei dessen Genese Umweltschutz- und Nachhaltigkeitsgedanken eine relevante Rolle spielten. Es wird dabei zwischen prohibitivem und inzentivem Charakter der Normen unterschieden und Überlegungen zur Wirkung, Zielerreichung und weitergehenden Potentialen angestellt.

## 1.2. Prohibitives Steuerrecht als Lenkungsinstrument

### 1.2.1 Einstieg in die ökologische Steuerreform

Hintergrund des unter der ersten rot-grünen Bundesregierung im Jahr 1999 in Kraft getretenen „Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform“ waren die Forderungen der Grünen nach einer „Schwerverkehrsabgabe“ sowie der schrittweisen Steigerung der Mineralölsteuer, um binnen zehn Jahren einen Benzinpreis von fünf DM/Liter zu erreichen.<sup>11</sup> Im Rahmen des am 01.04.1999 in Kraft getretenen Gesetzes wurde die Mineralölsteuer erhöht und die Stromsteuer eingeführt.<sup>12</sup> Die erwarteten jährlichen Steuereinnahmen von ca. 8,4 Mrd. DM wurden jedoch nicht für originär ökologische Zwecke genutzt, sondern lieferten den notwendigen Spielraum für eine Absenkung des Beitragssatzes der gesetzlichen Rentenversicherung, um auf diese Weise die Sozialversicherungsbelastung auf unter 40% der Löhne zu senken.<sup>13</sup> In der Gesetzesbegründung wird ausgeführt, dass die niedrigen Energiepreise wenig Anreize für das Ausnutzen bestehender Energiesparpotentiale sowie den Einsatz und die Entwicklung ressourcensparender Techniken böten. Demgegenüber würde jedoch der Faktor Arbeit unverhältnismäßig teuer sein, was zu einer Gefährdung bestehender Arbeitsplätze und einer Verhinderung von neu zu schaffenden Arbeitsplätzen führe. Insofern sollte

---

<sup>8</sup> Vgl. Gesetz zur Einführung eines Bundes-Klimaschutzgesetzes und zur Änderung weiterer Vorschriften v. 12.12.2019, S. 2513ff.

<sup>9</sup> Vgl. Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht, BGBl 2019, Teil I, Nr. 52, S. 2886ff.

<sup>10</sup> Vgl. Gesetz über einen nationalen Zertifikatehandel für Brennstoffemissionen v. 12.12.2019, BGBl 2019, Teil I, Nr. 50, S. 2728ff.

<sup>11</sup> Vgl. Roland in DStR 1998, S. 1574.

<sup>12</sup> Vgl. Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform v. 24.03.1999, S. 378ff.

<sup>13</sup> Vgl. Heller 1999, S. 1555.



über die Verbilligung der Arbeit und der Verteuerung der Energie eine Lenkungswirkung erzielt werden.<sup>14</sup>

In einem im Jahr 2002 nachfolgenden „Gesetz zur Fortführung der ökologischen Steuerreform“ wurde der bereits dem ursprünglichen Gesetz zu Grunde liegende Gedanke der „doppelten Dividende“ weiterverfolgt.<sup>15</sup> Dieser besagt, dass die Besteuerung einer unerwünschten, in diesem Fall einer umweltschädlichen, Handlung als erste „Dividende“ einen prohibitiven Charakter innehat, der perspektivisch zu einer Reduzierung der besteuerten Handlung durch den Steuerpflichtigen führt. Als sekundäre Dividende wird die Einnahme des Staates erachtet, die im Idealfall an anderer Stelle dem Steuerzahler wieder zu Gute kommt, bzw. diesen entlastet. Insbesondere die Erhöhung der sekundären Dividende war aus Sicht des Gesetzgebers 2002 notwendig, um die erforderliche Subvention der Rentenversicherung weiter aus Steuermitteln zu finanzieren. Das Gesetzespaket bestand aus einer Erhöhung der Mineralölsteuer und der Stromsteuer sowie der Abschmelzung von Ausnahmetatbeständen für produzierende, energieintensive Industrien, was zu Steuermehreinnahmen von ca. 1,4 Mrd. Euro jährlich führen sollte.<sup>16</sup>

Am 01.08.2006 trat im Rahmen der Umsetzung der europäischen Energiesteuererrichtlinie das Energiesteuergesetz in Kraft, das eine Harmonisierung der Besteuerung von Energieerzeugnissen vorsah und das Mineralölsteuergesetz ersetzte.<sup>17</sup> Während die Besteuerung von Stein- und Braunkohle sowie Koks in das neue Energiesteuergesetz aufgenommen wurde, wird die Besteuerung von Strom im Rahmen der Stromsteuer weiterhin separat im Stromsteuergesetz geregelt. Im Jahr 2006 betragen die jährlichen Einnahmen aus Energiesteuer und Stromsteuer bereits 46,7 Mrd. Euro.<sup>18</sup>

### **1.2.2 Kerosinsteuer, Luftverkehrssteuer und europäischer Emissionshandel**

Vor dem Hintergrund der Jugendbewegung „Fridays for Future“ und der Forderung nach einer radikalen Verstärkung der Bemühungen um das Erreichen der

---

<sup>14</sup> Vgl. BT-Drs. 14/40, S. 1.

<sup>15</sup> Vgl. Goulder 1995, S. 157ff.

<sup>16</sup> Vgl. BT- Drs. 15/21 v. 05.11.2002, S. 2.

<sup>17</sup> Vgl. Gesetz zur Neuregelung der Besteuerung von Energieerzeugnissen und zur Änderung des Stromsteuergesetzes, BGBl 2006, Teil I, Nr. 33., S. 1534ff. Umgesetzt wurde die EU-Richtlinie 2003/96 vom 27.10.2003.

<sup>18</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen 2012, o.S.

Klimaziele ist die kommerzielle Luftfahrt aufgrund des durch den Kerosinverbrauch verursachten Ausstoßes von jährlich ca. 900 Millionen Tonnen CO<sub>2</sub> zunehmender Kritik ausgesetzt.<sup>19</sup> Diesbezüglich wurden Forderungen geäußert, Inlandsflüge entweder vollständig zu verbieten oder durch hohe Steuern in ihrer Attraktivität stark einzuschränken.<sup>20</sup> Dabei wird jedoch selten beachtet, dass der Anteil der innerdeutschen Flüge am gesamten CO<sub>2</sub>-Ausstoß Deutschlands lediglich 0,3% beträgt – im Gegensatz zum Personenverkehr mit 20% und der Strom- bzw. Wärmeerzeugung mit 44%.<sup>21</sup>

Im Hinblick auf die Besteuerung liegt es nahe, den Treibstoff, meist Kerosin, als Ankerpunkt und Bemessungsgrundlage zu definieren. Dem entgegen steht jedoch das sogenannte Chicagoer Abkommen aus dem Jahr 1944, welches die Grundlage für die Gründung der internationalen UN-Luftfahrtorganisation ICAO war. In diesem ist festgelegt, dass das bereits getankte Kerosin bei einem grenzüberschreitenden Flug in einen anderen Vertragsstaat nicht besteuert werden darf. Regelungen für innerstaatliche Flüge oder für das Auftanken am Flughafen eines anderen Vertragsstaats enthält das Abkommen keine Regelungen.<sup>22</sup> Im Rahmen des Energiesteuergesetzes wurde jedoch festgelegt, dass Flugbenzin zur gewerbsmäßigen Beförderung von Personen oder Sachen von der Energiesteuer befreit ist. Grundsätzlich wäre es, auch im Hinblick auf internationales Recht, möglich, eine rein nationale Besteuerung von Kerosin bei Inlandsflügen zu realisieren.<sup>23</sup> Dies wurde jedoch verworfen.<sup>24</sup> In diesem Kontext wird bislang ergebnislos auch die Einführung einer europaweiten Kerosinsteuer im Zuge der Überarbeitung der europäischen Energiesteuerrichtlinie diskutiert.<sup>25</sup>

Mit Blick auf administrative Hindernisse bei der Einführung einer ausschließlich Inlandsflüge erfassenden Kerosinsteuer wurde zum 15.12.2010 eine wirkungsähnliche Luftverkehrsabgabe eingeführt.<sup>26</sup> Steuergegenstand ist die Buchung einer Reise mit einem Abflugort in Deutschland; die Steuerhöhe bemisst sich anhand von drei Länderkategorien, die progressiv auf die Flugdistanz abstellen.<sup>27</sup>

---

<sup>19</sup> Vgl. Graver, Rutherford und Zheng 2020, S. 6.

<sup>20</sup> Vgl. Neubauer 2019, o.S. In ihrem Entwurf des Wahlprogramms zur Bundestagswahl 2021 haben sich die Grünen zum Ziel gesetzt, „Kurzstreckenflüge [...] bis 2030 überflüssig [zu] machen.“ (S. 20)

<sup>21</sup> Vgl. Umweltbundesamt 2019, S. 19f.

<sup>22</sup> Vgl. Faber und O’Leary 2018, S. 4.

<sup>23</sup> Vgl. BT-Drs. 19/11971 v. 25.06.2019., S. 2.

<sup>24</sup> Vgl. BT-Drs. 17/3030 v. 27.09.2010, S. 36.

<sup>25</sup> Vgl. ebd., S. 1.

<sup>26</sup> Vgl. Luftverkehrssteuergesetz v. 09.12.2010, S. 1885ff.

<sup>27</sup> Vgl. § 11 LuftVStG.

In der Gesetzesbegründung wird ausgeführt, dass das in besonderem Maße klimaschädliche Fliegen weiter verteuert werden solle, um Bürger zu klimafreundlicherem Handeln, d.h. den Verzicht auf Flugreisen, zu bewegen. Ferner sollte die steuerliche Begünstigung – pro Jahr ca. 7 Mrd. Euro – von Flugreisen, die im Gegensatz zu Reisen mit der Bahn oder dem PKW nicht von dem Energiesteuergesetz erfasst werden, reduziert werden.<sup>28</sup> Eine konkrete Zweckbindung für die avisierten Steuereinnahmen von jährlich ca. 1 Mrd. Euro wurde vor dem Hintergrund der angespannten Haushaltsslage nicht getroffen.<sup>29</sup> Wenngleich sicherlich keine Monokausalität vorliegt, wird der Einführung der Luftverkehrsabgabe eine Reduktion der jährlichen Passagierzahlen um 1,1% attestiert.<sup>30</sup>

Die Luftverkehrsabgabe sollte jedoch bereits zum Zeitpunkt ihrer Einführung eine Übergangslösung bzw. Ergänzung bis zur Einbeziehung des Luftverkehrs in den europäischen Emissionshandel (EU-ETS) sein. Dieser wurde im Jahr 2005 eingeführt, um die Treibhausgas-Emissionen der teilnehmenden Länder zu reduzieren.<sup>31</sup> Systematisch werden durch eine absolute und mit der Zeit absinkende Obergrenze für den Ausstoß von CO<sub>2</sub> und handelbare Ausstoßzertifikate Marktmechanismen genutzt, um Innovationen im Bereich sauberer, kohlenstoffarmer Technologien anzureizen.<sup>32</sup> Der Luftverkehr wird ab dem Jahr 2012 in den EU-ETS einbezogen, sodass den Fluggesellschaften neben der Luftverkehrssteuer auch Kosten für den Erwerb der benötigten Emissionszertifikate entstehen. Durch die Möglichkeit der Absenkung der Luftverkehrsabgabe sollten die kombinierten Einnahmen des Staates aus beiden Quellen auf ca. 1 Mrd. Euro begrenzt werden.<sup>33</sup> Diese Grenze wurde im Rahmen des Gesetzes zur Änderung des Luftverkehrssteuergesetzes im Jahr 2019 auf 1,75 Mrd. Euro erhöht, u.a., um die Steuermindereinnahmen aus der Umsatzsteuersatzsenkung für Bahnfernreisen zu kompensieren.<sup>34</sup> Die Einnahmen aus der Versteigerung von Emissionszertifikaten für den Luftverkehr betragen 2019 allerdings lediglich 17,9 Mio. Euro.<sup>35</sup> Die prognostizierten Gesamteinnahmen aus dem EU-ETS belaufen sich für das Jahr 2021 auf 2,7 Mrd. Euro; sie fließen jedoch nicht mehr dem regulären Haushalt zu, sondern sind Teil der Finanzierung des Sondervermögens „Energie- und Klimafonds“, dessen Ziel die Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 durch

---

<sup>28</sup> Für das Jahr 2012 mit 7,083 Mrd. Euro beziffert, vgl. Umweltbundesamt 2016, S. 44.

<sup>29</sup> Vgl. BT-Drs. 17/3030 v. 27.09.2010, S. 24, 36.

<sup>30</sup> Vgl. BT-Drs. 17/10225 v. 29.06.2012, S. 20.

<sup>31</sup> Vgl. European Commission 2016, S. 1.

<sup>32</sup> Vgl. ebd., S.2; BT-Drs. 17/10225 v. 29.06.2012, S. 46.

<sup>33</sup> Vgl. BT-Drs. 17/3030 v. 27.09.2010, S. 40.

<sup>34</sup> Vgl. BT-Drs. 19/14339 v. 22.10.2019, S. 8.

<sup>35</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen 2020, S. 154f.

Investitionen in den Bereichen Wasserstofftechnologie, nachhaltige Mobilität und energetische Gebäudesanierung ist.<sup>36</sup>

### 1.2.3 KfZ-Steuer und nationaler Emissionshandel

Die KfZ-Steuer ist die aktuelle Ausprägung der Besteuerung von motorgetriebenen Fahrzeugen und wurde erstmals 1899 als Luxussteuer erhoben. Ab 1922 wurde sie als KfZ-Steuer bezeichnet und ersetzte 1928 die Straßenbenutzungsabgabe.<sup>37</sup> Im Jahr 1985 wurde die Steuer auf Basis der Abgasqualität gestaffelt und nach angefangenen 100 Kubikzentimetern Hubraum bemessen.<sup>38</sup> Begründet wurde die Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer mit der Abnutzung der Straßen sowie die Belastung der Umwelt mit Abgasen und Lärm. Eine Zweckbindung der Steuereinnahmen, bspw. für die Beseitigung der negativen Folgen des Kraftfahrzeugverkehrs, besteht jedoch bis heute nicht. Die zunehmende Berücksichtigung des Umweltschutzgedankens spiegelt sich bereits in der 1997 temporär eingeführten Steuerbefreiung für besonders schadstoffarme Fahrzeuge wider.<sup>39</sup>

Ausgelöst durch EU-Vorgaben wurde die Kraftfahrzeugsteuer 2009 grundlegend reformiert. Neben der Größe des Hubraums wurde eine progressive Berücksichtigung anhand der CO<sub>2</sub>-Emissionen des Fahrzeugs in die Besteuerung integriert.<sup>40</sup> Im Jahr 2020 wurde im Zuge einer weiteren Gesetzesänderung die CO<sub>2</sub>-Komponente bei der Berechnung der Steuer stärker gewichtet. Dies wird mit einem zu schaffenden Anreiz für Fahrzeugkäufer begründet, emissionsärmere Fahrzeuge zu kaufen. Aus Gründen des Bestandsschutzes gilt die Neuregelung nur für Zulassungen von Neufahrzeugen ab dem 01.01.2021.<sup>41</sup> Die Besteuerung sowohl des Kraftstoffverbrauchs durch die Mineralöl- bzw. Energiesteuer als auch die Besteuerung des reinen Haltens eines Fahrzeugs durch die Kraftfahrzeugsteuer ist dabei nicht verfassungswidrig.<sup>42</sup> Das durch die Kraftfahrzeugsteuer generierte Steueraufkommen ist im Vergleich zu anderen Steuerarten vergleichsweise konstant. Ausgehend von einem Aufkommen von 8,49 Mrd. Euro

---

<sup>36</sup> Vgl. BR-Drs. 517/20 v. 09.10.2020, S. 43f.

<sup>37</sup> Vgl. Von Seherr-Thoss 1974, S. 241.

<sup>38</sup> Vgl. Gesetz über steuerliche Maßnahmen zur Förderung des schadstoffarmen Personenkraftwagens, BGBl 1985, Teil I, S. 784ff.

<sup>39</sup> Vgl. Gesetz zur stärkeren Berücksichtigung der Schadstoffemissionen bei der Besteuerung von Personenkraftwagen, BGBl 1997, Teil I, S. 805ff.; vgl. dazu Halaczinsk und Zens 1999, S. 3199ff.

<sup>40</sup> Vgl. Gesetz zur Neuregelung der Kraftfahrzeugsteuer und Änderung anderer Gesetze, BGBl 2009, Teil 1, S. 1170ff.

<sup>41</sup> Vgl. Siebtes Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes, BGBl 2020, Teil I, S. 2184ff.

<sup>42</sup> Vgl. BFH Beschluss v. 06.04.2004, VII B 365/03.

im Jahr 2010 beläuft sich die Steigerung bis zum Jahr 2020 mit 9,53 Mrd. Euro lediglich auf 12,2% in zehn Jahren.<sup>43</sup>

Da die Sektoren Wärme und Verkehr im europäischen Emissionshandel bislang noch nicht integriert sind, schuf die Bundesregierung im Rahmen des am 20.12.2019 in Kraft getretenen Brennstoffemissionshandelsgesetz ein zusätzliches, nationales Emissionshandelssystem.<sup>44</sup> Erfasst werden auch alle ab dem 01.01.2021 auf den Markt gebrachten, CO<sub>2</sub>-Emissionen verursachenden, Brennstoffe, darunter auch Benzin und Diesel. Die Inverkehrbringer, im Falle von Benzin also die Mineralölkonzerne, sind verpflichtet, entsprechende CO<sub>2</sub>-Zertifikate zu erwerben. Die Kosten für die Emissionszertifikate werden als „CO<sub>2</sub>-Preis“ bezeichnet und fallen zusätzlich zur Energiesteuer an. Die ersten fünf Jahre ist der Preis pro Zertifikat jedoch gesetzlich fixiert und steigt von 25 Euro im Jahr 2021 auf 55 Euro im Jahr 2025. In diesem Zeitraum soll auch keine Mengengrenzung der Zertifikate bestehen. Anschließend erfolgt im Jahr 2026 der Handel innerhalb von vorgegebenen Ober- und Untergrenzen in Höhe von 60 bzw. 35 Euro. Für den Zeitraum ab dem Jahr 2027 sollen diese wegfallen und die Zertifikate versteigert werden.<sup>45</sup> Mit der „CO<sub>2</sub>-Bepreisung“ sollen die Treibhausgasneutralität bis 2050 und die Ziele der EU-Klimaschutzverordnung erreicht werden.<sup>46</sup>

Der zusätzlich zur Energiesteuer anfallende CO<sub>2</sub>-Preis führt zu einer Verteuerung von einem Liter Kraftstoff von ca. 7,5 Cent, was aufgrund der Preissensitivität zu einer Reduktion des CO<sub>2</sub>-Ausstoßes in Deutschland in Höhe von 0,8% führen könnte.<sup>47</sup> Einen gegenläufigen Effekt dürften jedoch die Erhöhung der steuerlich ansetzbaren Entfernungspauschale für den Arbeitsweg von 30 auf 35 Cent/km (ab 2024 38 Cent/km) ab dem 21. Kilometer sowie die neu eingeführte Mobilitätsprämie für Geringverdiener entfalten, die ebenfalls zum 01.01.2021 in Kraft traten.<sup>48</sup> Die Einnahmen aus dem nationalen Emissionshandel fließen dem Energie- und Klimafonds zu; das Finanzministerium rechnet für das Jahr 2021 mit Einnahmen in Höhe von 7,4 Mrd. Euro.<sup>49</sup>

---

<sup>43</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen, Steuereinnahmen, Bericht über das Kalenderjahr 2020 v. 20.01.2021, o.S.

<sup>44</sup> Vgl. Gesetz über einen nationalen Zertifikatehandel für Brennstoffemissionen v. 12.12.2019, BGBl 2019, Teil I, Nr. 50, S. 2728ff.

<sup>45</sup> Vgl. § 10 Abs. 2 S. 1 Nr. 1-5 BEHG i.d.F.v. 03.11.2020.

<sup>46</sup> Vgl. § 1 BEHG.

<sup>47</sup> Vgl. Alberini, Horvath und Vance 2021, S. 3ff.

<sup>48</sup> Vgl. Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht, BGBl 2019, Teil I, Nr. 52, S. 2887f.

<sup>49</sup> Vgl. BR-Drs. 517/20 v. 09.10.2020, S. 44.

Im Hinblick auf die Ausgestaltung des nationalen Emissionshandels wurde im Schrifttum argumentiert, dass die „CO<sub>2</sub>-Bepreisung“ verfassungswidrig sein könnte. Zunächst würde eine Einordnung als „Steuer“ dahingehend problematisch sein, da es sich mangels Verbrauchs der Zertifikate oder der CO<sub>2</sub>-Emission um keine Verbrauchssteuer handle und eine „Umwelt-“ oder „Kohlendioxidsteuer“ de lege ferenda systematisch nicht im Grundgesetz vorgesehen ist. Somit wäre eine „CO<sub>2</sub>-Steuer“ mangels „Steuererfindungsrechts“ des Gesetzgebers unzulässig.<sup>50</sup> Insofern dürfe von einer gegenleistungsabhängigen „Abgabe“ ausgegangen werden, der laut Bundesverfassungsgericht ein Sondervorteil gegenüberstehen muss, um diese zu rechtfertigen.<sup>51</sup> Weder könne jedoch ein Sondervorteil gegenüber Wettbewerbern entstehen, da zumindest im Zeitraum von 2021 bis 2025 keine Knappheit an Zertifikaten bestünde, noch bestehe ein kausaler Zusammenhang zwischen dem Preis der Zertifikate und deren Verfügbarkeit.<sup>52</sup>

#### 1.2.4 Kernbrennstoffsteuer

Da die Energiegewinnung auf Basis fossiler Energieträger seit 2005 von dem europäischen Emissionshandel erfasst wird, wurde der nicht erfassten atomaren Energieerzeugung eine indirekte Subventionierung vorgeworfen. Dies sei vor dem Hintergrund des enormen Schadenspotentials im Falle einer Havarie nicht zu rechtfertigen, was die nicht hinreichende Akzeptanz in der Bevölkerung bestätige.<sup>53</sup> Ein erster „Atomausstieg“ Deutschlands spätestens zum Jahr 2020 wurde im Rahmen der Novellierung des Atomgesetzes im Jahr 2002 beschlossen.<sup>54</sup> Um der dennoch anhaltenden Ungleichbehandlung von fossiler und atomarer Energieerzeugung Abhilfe zu schaffen und um die wirtschaftliche Attraktivität von Kernkraftwerken im Rahmen der im Jahr 2010 beschlossenen Laufzeitverlängerung – je nach Atomkraftwerk zwischen acht und vierzehn Jahren – zusätzlich zu senken, wurde zum 01.01.2011 die zunächst bis zum 31.12.2016 befristete Kernbrennstoffsteuer eingeführt.<sup>55</sup>

Als einer Verbrauchssteuer unterfallend wurden Kernbrennstoffe wie z.B. Plutonium 239 oder Uran 233, die zur gewerblichen Erzeugung von Strom verwendet

---

<sup>50</sup> Vgl. Wernsmann 2020, S. 16f.

<sup>51</sup> Vgl. BVerfG v. 05.03.2018, 1 BVR 2864/13.

<sup>52</sup> Vgl. Wernsmann 2020, S. 42f.

<sup>53</sup> Vgl. BT-Drs. 17/2410 v. 06.07.2010, S. 1f.

<sup>54</sup> Vgl. Gesetz zur geordneten Beendigung der Kernenergienutzung zur gewerblichen Erzeugung von Energie v. 22.04.2002, BGBl 2002, Teil I, Nr. 26, S. 1351ff.

<sup>55</sup> Vgl. Kube 2012, S. 553.

werden, klassifiziert und bei erstmaligem Einsatz in einem Kernreaktor mit 145 Euro pro Gramm besteuert.<sup>56</sup> Die erwarteten, nicht zweckgebundenen Steuereinnahmen von ca. 2,3 Mrd. Euro pro Jahr sollten sowohl zur Haushaltskonsolidierung beitragen als auch für die Finanzierung der Sanierung der Schachanlage Asse II genutzt werden.<sup>57</sup>

Ausgelöst von den schweren Störfällen im japanischen Kernkraftwerk Fukushima Daiichi am 11.03.2011 wurde im Rahmen eines dreimonatigen „Atom-Moratoriums“ am 30.06.2011 der zweite „Atomausstieg“ Deutschlands bis Ende des Jahres 2022 beschlossen.<sup>58</sup> In diesem Zusammenhang wurde die Abschaffung der Kernbrennstoffsteuer diskutiert, letztendlich blieb es jedoch bei der Beibehaltung bis zum Ende der Geltungsdauer des Gesetzes im Jahr 2016.

Der Energiekonzern EON klagte vor dem Bundesverfassungsgericht gegen die Kernbrennstoffsteuer. Die Klage fußte auf der Einordnung der Kernbrennstoffsteuer als Verbrauchssteuer. Grundsätzlich hat der Gesetzgeber die Möglichkeit neue Verbrauchssteuern einzuführen. Allerdings würde nach Ansicht der Beschwerdeführer bei der Kernbrennstoffsteuer nicht der Verbrauch, sondern die Produktionsmittel an sich besteuert.<sup>59</sup> Insofern würde – ähnlich einer „CO<sub>2</sub>-Steuer“ – eine neue Steuerart geschaffen, was das Grundgesetz nicht vorsieht. Dem gab das Bundesverfassungsgericht statt und erklärte in seinem Beschluss vom 13.04.2017 die Kernbrennstoffsteuer für verfassungswidrig und damit seit Inkrafttreten für nichtig.<sup>60</sup> Dementsprechend musste die in den Jahren 2011 bis 2016 abgeführte Kernbrennstoffsteuer in Höhe von insgesamt 6,285 Mrd. Euro zzgl. Zinsen an die Betreiber der Kernkraftwerke zurückgezahlt werden.<sup>61</sup> Bemerkenswerterweise wurde die Kernbrennstoffsteuer durch den angerufenen Europäischen Gerichtshof zumindest als EU-Richtlinien-konform erachtet.<sup>62</sup> Dies hatte jedoch keinen Einfluss auf die deutsche Rechtsprechung.

### 1.2.5 Bewertung

Im Jahr 2019 betragen die Gesamteinnahmen aus sogenannten „umweltbezogenen“ Steuern, d.h. Energiesteuer, KfZ-Steuer, Stromsteuer, Luftverkehrssteuer

---

<sup>56</sup> Vgl. Kernbrennstoffsteuergesetz v. 08.12.2010, BGBl 2010, Teil I, Nr. 62, S. 1804ff.

<sup>57</sup> Vgl. BT-Drs. 17/3054 v. 28.09.2010, S. 1.

<sup>58</sup> Vgl. Dreizehntes Gesetz zur Änderung des Atomgesetzes, BGBl 2011, Teil I, Nr. 43, S. 1704ff.

<sup>59</sup> Vgl. Ludwigs 2017, S. 1510f.

<sup>60</sup> Vgl. BverfG v. 13.04.2017, 2 BvL 6/13.

<sup>61</sup> Vgl. Ludwigs 2017, S. 1509.

<sup>62</sup> Vgl. EuGH v. 04.06.2015, C-5/14.

und Emissionsberechtigungen, 60,6 Mrd. Euro. Insofern könnte von einer reichlich gefüllten „Kriegskasse“ für nachhaltige Investitionen und der Beseitigung von Umweltschäden ausgegangen werden. Doch ein großer Teil dieser eingenommenen Steuern diene zur Gegenfinanzierung von anderen Haushaltspositionen, wie bspw. dem staatlichen Zuschuss zur Rentenversicherung, der 2020 erstmals die 100 Milliarden-Grenze überschritt. Anhand von sozial- und finanzpolitischen Kriterien werden die umweltbezogenen Steuern daher zutreffend als Erfolg bewertet.<sup>63</sup> Bewusst wurde in den meisten Fällen von einer Zweckbindung abgesehen. Dies führte in der Vergangenheit zu begrenzter Akzeptanz und Kritik sowohl von Umweltschützern als auch von den betroffenen Steuerzahlern und Wirtschaftsbranchen. Auch wirtschaftspolitisch motivierte Ausnahmen, wie die Befreiung energieintensiver Betriebe von der EEG-Umlage, die ansonsten von allen regulären Stromverbrauchern entrichtet wird, ist in umweltpolitischem Kontext nicht hilfreich. Auch sind in diesem Zusammenhang die umweltschädlichen Subventionen in Höhe von jährlich über 50 Mrd. Euro anzuführen, die die Steuereinnahmen aus umweltbezogenen Steuern beinahe vollständig ausgleichen.<sup>64</sup>

Ferner ist festzustellen, dass der Anteil an umweltbezogenen Steuern am Gesamtsteueraufkommen konstant sinkt. Während die absoluten Einnahmen von 2011 mit 58,6 Mrd. Euro im Vergleich zu 60,6 Mrd. Euro in 2019 leicht gestiegen sind,<sup>65</sup> ist der Anteil am Gesamtsteueraufkommen von 11,1% im Jahr 2011<sup>66</sup> zu 8,9% im Jahr 2019<sup>67</sup> gesunken. Eine Ursache könnte die intendierte Prohibitivwirkung der Besteuerung unerwünschten wirtschaftlichen Handelns oder privaten Konsums sein. Denkbar ist ebenfalls, dass die absoluten Beträge, bspw. im Zuge der Besteuerung von Benzin im Rahmen der Energiesteuer, nur linear steigende Steuereinnahmen auslösen, während das Gesamtsteueraufkommen aufgrund der progressiven Gestaltung einzelner Steuertarife, wie bspw. der Einkommenssteuer, stärker wächst. Dem wiederum stehen die regelmäßigen Erhöhungen der absoluten Steuerbeträge entgegen.

Eine Kausalität zwischen Steuergesetzgebung mit intendierter Prohibitivwirkung und dem Rückgang der Treibhausgas-Emissionen in Deutschland im Zeitraum von 1990 bis 2020 von jährlich 1.249 Mio. Tonnen um ca. 41% auf 739 Mio. Tonnen wird dabei zumindest in Teilen unterstellt.<sup>68</sup> In einer 20-jährigen Rückschau

---

<sup>63</sup> Vgl. Wealer et al., S. 218.

<sup>64</sup> Vgl. Umweltbundesamt 2016, S. 6.

<sup>65</sup> Vgl. Statistisches Bundesamt 2021, o.S.

<sup>66</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen (o.J.), Steuereinnahmen v. 17.01.2012, o.S.

<sup>67</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen 2021, o.S.

<sup>68</sup> Vgl. Knigge und Görlach 2005, S. 15.



seit Einführung der ökologischen Besteuerung wird deren Effekt jedoch zurückhaltend bewertet. Hemmnisse für eine stärkere Lenkungswirkung seien demnach die unterschiedliche Besteuerungshöhe der verschiedenen Energieträger, die geringe Steuerhöhe sowie die fehlende direkte Verknüpfung zwischen Steuer und CO<sub>2</sub>-Emissionen.<sup>69</sup>

In jedem Fall festzustellen ist die Tendenz des Gesetzgebers, anhand der umweltbezogenen Steuern mit Verweis auf die „doppelte Dividende“ das „Angenehme“, also das zusätzliche Steuersubstrat, mit dem „Nützlichen“, der zumindest unterstellten Lenkungswirkung auf umweltschädliches Wirtschaften und Verhalten, zu verquicken. Doch dieser ursprüngliche Ansatz wurde zum einen im Rahmen der zunehmenden Orientierung der umweltbezogenen Steuern an den verursachten Emissionen und Umweltschäden stellenweise weiterentwickelt; zum anderen erfolgte eine konkrete Verknüpfung von Teilen der Steuereinnahmen mit umweltfreundlichen Investitionen und Projekten, wie bspw. dem Energie- und Klimafonds, in den die Einnahmen aus dem europäischen und nationalen Emissionshandel fließen. Auch die zunehmende Instrumentalisierung von Marktmechanismen durch den EU-ETS und ggf. der nationale Emissionshandel ab 2027 lassen eine sinnvolle Weiterentwicklung erkennen. Im Rahmen einer Gesamtbewertung bleibt dennoch festzustellen, dass die „Peitsche“, insbesondere in Form der frühen umweltbezogenen Steuern mit Prohibitivcharakter, also Energie-, Strom-, Luftverkehrs- und KfZ-Steuer, nur bedingte Lenkungswirkung entfalten konnten.

### **1.3 Inzentives Steuerrecht als Lenkungsinstrument**

#### **1.3.1 Klimaschutzprogramm 2030**

Im Kontrast zu prohibitiver Steuergesetzgebung setzt inzentive Steuergesetzgebung bei der Förderung von umweltfreundlichem Wirtschaften und Konsum an. Im Rahmen des 2019 verabschiedeten Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 sind mehrere steuerliche Anreizsystematiken enthalten, die umweltfreundliches Verhalten steuerlich fördern bzw. stärker fördern.<sup>70</sup>

Zunächst sollte die Attraktivität von Bahnfernreisen als Alternative zu Inlandsflügen dahingehend verbessert werden, als dass diese ab dem 01.01.2020 nicht länger dem regulären Umsatzsteuersatz von 19%, sondern dem reduzierten Satz

---

<sup>69</sup> Vgl. Wealer et al., S. 215f.

<sup>70</sup> Vgl. Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht, BGBl 2019, Teil I, Nr. 52, S. 2886ff.

in Höhe von 7% unterfallen.<sup>71</sup> Die Bahn sagte zu, die Reduktion der Umsatzsteuer an die Kunden weiterzugeben und rechnete aufgrund der Preissenkung im Fernverkehr mit 5 Mio. zusätzlichen Passagieren pro Jahr.<sup>72</sup>

Zusätzlich wurde in Form des § 35c EStG eine Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen eingeführt.<sup>73</sup> Mit Verweis auf die Begrenzung der Erderwärmung auf möglichst 1,5 Grad Celsius und den zu diesem Zweck deutlich zu reduzierendem CO<sub>2</sub>-Ausstoß sollte durch steuerliche Förderung die energetische Sanierungsquote von selbst genutztem, älterem Wohneigentum erhöht und damit der Energieverbrauch reduziert werden.<sup>74</sup> Die steuerliche Förderung ist auf einen Zeitraum von zehn Jahren befristet und wurde progressionsunabhängig als Steuerabzug konzipiert. Über drei Jahre können insgesamt bis zu 20% (die ersten beiden Jahre i.H.v. 7%, das dritte Jahr i.H.v. 6%) der Sanierungsaufwendungen bis zu einem Maximalbetrag von 40.000 Euro von der Steuerschuld abgezogen werden.<sup>75</sup> Die Anwendung der Norm ist auf Gebäude, die mindestens zehn Jahre alt sind, beschränkt und erfasst lediglich die seitens der Eigentümer selbstgenutzten Wohnimmobilien.<sup>76</sup> Drei Jahre nach Inkrafttreten soll anhand der Inanspruchnahme die Auswirkung auf die energetische Sanierungsquote von selbstgenutzten Wohnimmobilien evaluiert werden.<sup>77</sup>

Ferner wurde als Kompensation für die zusätzlichen Kosten für Berufspendlerinnen und -pendler aufgrund der Erfassung des Verkehrssektors im nationalen Emissionshandel und der daraus ab dem 01.01.2021 resultierenden Verteuerung von Kraftstoff die Entfernungspauschale gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG von 0,30 Euro pro Kilometer ab dem 21. Kilometer auf 0,35 Euro pro Kilometer angehoben. Die Anhebung trat zum 01.01.2021 in Kraft und wird zum 01.01.2024 nochmals auf 0,38 Euro pro Kilometer erhöht. Die Erhöhungen sind jedoch befristet und nur bis zum 31.12.2026 anwendbar.<sup>78</sup> Zusätzlich wurde für Steuerpflichtige, deren zu versteuerndes Einkommen unterhalb des Grundfreibetrags lag, eine sogenannte Mobilitätsprämie in den §§ 101 bis 109 EStG eingeführt.<sup>79</sup>

---

<sup>71</sup> Vgl. Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht, BGBl 2019, Teil I, Nr. 52, S. 2888f.

<sup>72</sup> Vgl. Engelbrecht 2019, o.S.

<sup>73</sup> Vgl. Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht, BGBl 2019, Teil I, Nr. 52, S. 2886.

<sup>74</sup> Vgl. BT-Drs. 19/14338 v. 22.10.2019, S. 13.

<sup>75</sup> Riehl in Blümich, EStG, § 35c EStG, Rn. 7f.

<sup>76</sup> Vgl. Ebd., Rn. 9.

<sup>77</sup> Vgl. BT-Drs. 19/14338 v. 22.10.2019, S. 13.

<sup>78</sup> Vgl. Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht, BGBl 2019, Teil I, Nr. 52, S. 2887.

<sup>79</sup> Vgl. dazu Kremer in Beck'sches Steuer- und Bilanzlexikon 2021, Edition 54 i.d.F.v. 01.01.2021, Entfernungspauschale, Abschnitt A.

Da ein Werbungskostenabzug mangels tatsächlicher Steuerbelastung ohne Wirkung bleibt, sieht die Mobilitätsprämie eine Zahlung in Höhe von 14% der ab dem 21. Entfernungskilometer entstehenden erhöhten Entfernungspauschale vor, soweit die Gesamtwerbungskosten die Pauschale des § 9a S. 1 Nr. 1 a) EStG in Höhe von 1.000 Euro übersteigt.<sup>80</sup>

Mit Blick auf die Erhöhung der Entfernungspauschale kann kaum von einer incentivierten steuerrechtlichen Regelung im Sinne der Nachhaltigkeit und des Umweltschutzes gesprochen werden, da gerade die regelmäßige Nutzung eines PKW auf längeren Strecken von der prohibitiven Wirkung des CO<sub>2</sub>-Preises entlastet wird. Im Ergebnis wird ein Teil des CO<sub>2</sub>-Preises, der an der Tankstelle entrichtet wird, über die Steuererklärung erstattet. Diese Wechselwirkung lässt sich nur mit politischen Kompromissen im Gesetzgebungsprozess erklären, folgt keiner erkennbaren Strategie und dürfte mithin auch die intendierte Lenkungswirkung verfehlen.

### **1.3.2 Steuerbegünstigung der nachhaltigen Mobilität im Rahmen des Arbeitsverhältnisses**

Bereits im Jahr 2013 wurde ein steuerrechtlicher Anreiz für die Nutzung von Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeugen als Firmenwagen geschaffen. So wurde als Nachteilsausgleich für die üblicherweise höheren Anschaffungskosten von Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeugen die Bemessungsgrundlage für die Versteuerung der privaten Nutzung um pauschal berechnete Kosten des Batteriesystems in Höhe von bis zu 10.000 Euro gemindert.<sup>81</sup> Flankierend wurden im Zeitraum vom 18.05.2011 bis zum 31.12.2020 neu zugelassene rein elektrische Fahrzeuge für zehn Jahre von der KfZ-Steuer befreit. Ebenfalls steuerfrei gestellt wurden zusätzlich zum Arbeitslohn gewährte Vorteile in Form des elektrischen Aufladens eines Elektro- oder Elektrohybridfahrzeugs auf dem Betriebsgelände. Ferner wurde die Möglichkeit geschaffen, die unentgeltliche Übereignung einer Ladeeinrichtung oder diesbezüglich. Zuschüsse pauschal mit 25% zu besteuern.<sup>82</sup>

In einem zweiten Schritt wurde die steuerliche Förderung von Elektrodienstwagen deutlich ausgeweitet. Für in dem Zeitraum zwischen dem 31.12.2018 und

---

<sup>80</sup> Vgl. Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht, BGBl 2019, Teil I, Nr. 52, S. 2887ff.

<sup>81</sup> Vgl. Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, BGBl 2013, Teil I, Nr. 32, S. 1815.

<sup>82</sup> Vgl. Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr, BGBl 2016, Teil I, Nr. 53, 2498.

dem 31.12.2021 dem Arbeitnehmer zusätzlich zum Arbeitslohn zur Verfügung gestellte Elektro- und Elektrohybridfahrzeuge wurde die Bemessungsgrundlage für die pauschale Versteuerung in Höhe von 1% des Bruttolistenpreises auf 0,5% halbiert.<sup>83</sup> Voraussetzung ist jedoch ein maximaler CO<sub>2</sub>-Ausstoß von 50g pro Kilometer sowie eine Mindestreichweite der Fahrzeuge im Batteriebetrieb von 40 Kilometern.<sup>84</sup> Die eingeschlagene Strategie wurde 2019 durch die Verlängerung des Förderzeitraums bis zum 31.12.2030 ausgeweitet und in diesem Zuge auch weiterentwickelt. So wurde die Förderung für vollelektrische Fahrzeuge ohne CO<sub>2</sub>-Emissionen durch eine Reduktion der Bemessungsgrundlage für die pauschale Versteuerung für private Nutzung auf lediglich 25% des Bruttolistenpreises weiter reduziert. Diese Begünstigung ist allerdings nur auf Fahrzeuge anwendbar, deren Bruttolistenpreis nicht mehr als 40.000 Euro beträgt.<sup>85</sup> Die Reduzierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage auf 50% des Bruttolistenpreises erfordert für Fahrzeuge, die ab dem 01.01.2022 erstmals zugelassen werden ebenfalls einen maximalen CO<sub>2</sub>-Ausstoß von 50g pro Kilometer, jedoch eine auf 60 Kilometer erhöhte Mindestbatteriereichweite. Für Fahrzeuge, die ab dem 01.01.2025 erstmals zugelassen werden, erhöht sich das Reichweitenerfordernis auf 80 Kilometer. Im Zuge des „Zweiten Corona Steuerhilfegesetzes“ wurde die Kaufpreisgrenze für vollelektrische Fahrzeuge von 40.000 auf 60.000 Euro angehoben.<sup>86</sup> Aufgrund der Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der privaten Nutzung von Dienstfahrzeugen reduziert sich neben der pauschalen Versteuerung in Höhe von 1% des Bruttolistenpreises analog die zusätzliche Besteuerung mit 0,03% pro Entfernungskilometer zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte.

Bei Betrachtung der Zahl der neu zugelassenen Elektrofahrzeuge ist ein drastischer Anstieg seit Inkrafttreten der signifikanten steuerlichen Vergünstigungen festzustellen. Während im Jahr 2016 1.410 Fahrzeuge mit Elektroantrieb zugelassen wurden, waren dies im Jahr 2020 bereits 194.163, das entspricht einem

---

<sup>83</sup> Vgl. Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl 2018, Teil I, Nr. 52, S. 2339.

<sup>84</sup> Vgl. Ebd., S. 2340 i.V.m. § 3 Abs. 2 Nr. 1, 2 Elektromobilitätsgesetz.

<sup>85</sup> Vgl. Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl 2019, Teil I, Nr. 48, S. 2456.

<sup>86</sup> Vgl. Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise, BGBl 2020, Teil I, Nr. 31, S. 1512.

Anstieg von 13.770%.<sup>87</sup> Dementsprechend konnte der Marktanteil von Elektrofahrzeugen ebenfalls deutlich gesteigert werden. Im Dezember 2020 betrug dieser bereits 14%.<sup>88</sup>

Parallel zur Förderung von emissionsarmen Kraftfahrzeugen wurde zum 01.01.2019 auch die im Jahr 2004 entfallene Steuerbefreiung von kostenloser bzw. verbilligter Überlassung von Tickets für den öffentlichen Personennahverkehr an Arbeitnehmer wiedereingeführt. Damit soll ein Anreiz für den Verzicht auf die Nutzung des privaten PKW für die Strecke zur Arbeitsstätte geschaffen werden. Anwendbar ist die Regelung für die Strecke zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte, sie erfasst auch Zuschüsse zu selbst beschafften Einzel- und Zeitfahrkarten. Zu beachten ist, dass die steuerfreien Leistungen bei dem Ansatz der Entfernungspauschale mindernd zu berücksichtigen sind. Zusätzlich wurde die Erstattung von privaten Fahrten im Personennahverkehr durch den Arbeitgeber von der Steuer befreit.<sup>89</sup>

Auch die Überlassung von Fahrrädern zum privaten Gebrauch wurde zunächst für den Zeitraum vom 01.01.2019 bis zum 31.12.2021 von der Versteuerung als geldwerter Vorteil ausgenommen. Erfasst sind klassische Fahrräder sowie Elektrofahrräder mit Elektrounterstützung bis 25 km/h, sofern die die Zurverfügungstellung zusätzlich zum regulären Arbeitslohn erfolgt.<sup>90</sup> Der Anwendungszeitraum wurde in der Folge bis zum 31.12.2030 verlängert.<sup>91</sup> Bei der Nutzung der Regelung ist jedoch zu beachten, dass das in der Praxis beliebte Angebot von Arbeitgebern, ein Fahrrad bei einem Kooperationspartner des Arbeitgebers zu leasen und dies über eine Gehaltsumwandlung abzubilden – also das Fahrrad nicht zusätzlich zur Vergütung zur Verfügung zu stellen – nicht von der vollständigen Steuerbefreiung erfasst ist. Allerdings gilt in solchen Fällen analog zu elektrischen Kraftfahrzeugen die Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung auf 25% des Bruttolistenpreises.<sup>92</sup> Die Verkaufszahlen von Elektrofahrrädern belegen einen starken Nachfrageanstieg – 2019 wurden 1,4 Mio. Stück in

---

<sup>87</sup> Vgl. Kraftfahrt-Bundesamt 2022a, o.S.

<sup>88</sup> Vgl. Bönninghausen 2021, o.S.

<sup>89</sup> Vgl. Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl 2018, Teil I, Nr. 52, S. 2341.

<sup>90</sup> Vgl. ebd.

<sup>91</sup> Vgl. Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl 2019, Teil I, Nr. 48, S. 2459 bzgl. § 52 Abs. 4 S. 7 i.V.m. § 3 Nr. 37 EStG.

<sup>92</sup> Vgl. Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat 2020, Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder, Steuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern v. 09.01.2020, 34-S 2334-9/4.

Deutschland verkauft, im Jahr 2020 bereits 1,95 Mio. Zu Beginn des Jahres 2020 besaßen mit 29,9 Mio. Haushalten 78% aller Haushalte mindestens ein Elektrofahrzeug.<sup>93</sup>

### 1.3.3 Steuerbegünstigungen im Rahmen der Ertragssteuern und der Gewerbesteuer

Auch im Bereich der Ertragsteuer wurden zur Förderung der Elektromobilität steuerliche Anreize für Elektrofahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahrräder eingeführt. So sieht der neu geschaffene § 7c EStG vor, dass für im Zeitraum vom 01.01.2020 bis zum 31.12.2030 angeschaffte Elektronutzfahrzeuge im Jahr der Anschaffung neben der regulären Absetzung für Abnutzung eine zusätzliche Sonderabschreibung in Höhe von 50% der Anschaffungskosten in Anspruch genommen werden kann.<sup>94</sup> Bei üblichen Transportfahrzeugen würde sich somit in Kombination mit der regulären Abschreibung i.H.v. ca. 16,6% (bei einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 6 Jahren) ein Abschreibungspotential im Jahr der Anschaffung i.H.v. 66,6% der Kosten ergeben. Die Regelung ist ebenfalls auf elektrisch betriebene Lastenfahrräder anwendbar, sofern diese ein Mindesttransportvolumen von einem Kubikmeter und einer Nutzlast von mindestens 150 Kilogramm aufweisen. Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung ist allerdings eine Übermittlung der relevanten Daten an die Finanzverwaltung notwendig.<sup>95</sup>

Die steuerliche Begünstigung von Elektromobilität schlägt sich auch im Gewerbesteuergesetz im Rahmen der Hinzurechnungen des § 8 GewStG nieder. So wird die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen zur Ermittlung des Gewerbeertrags für Elektrofahrzeuge, extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge und Fahrräder mit Elektrounterstützung bis 25 km/h um 50% reduziert.<sup>96</sup> Hinsichtlich der Hybridelektrofahrzeuge ist jedoch die für Zwecke der Besteuerung des geldwerten Vorteils kodifizierte CO<sub>2</sub>-Ausstoßgrenze von 50g pro Kilometer und die Mindestbatteriereichweite von 60 (bei Anschaffung bis zum 31.12.2024) bzw. 80

---

<sup>93</sup> Vgl. Statistisches Bundesamt 2020, o.S.

<sup>94</sup> Vgl. Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl 2019, Teil I, Nr. 48, S. 2457.

<sup>95</sup> Vgl. Loewens in Blümich, EStG, § 7c EStG, Rn. 3.

<sup>96</sup> Vgl. Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl 2019, Teil I, Nr. 48, S. 2466.

Kilometern (bei Anschaffung ab dem 01.01.2025) für die Anwendung erforderlich.<sup>97</sup>

### 1.3.4 Bewertung

In den vergangenen Jahren wurde eine Vielzahl von inzentiven steuerrechtlichen Regelungen neu geschaffen. Charakteristisch ist die zeitliche Befristung der Regelungen, die jedoch in allen Fällen signifikant verlängert wurde, bis zum Jahr 2030. Ferner wurden im Zuge der Verlängerung regelmäßig sowohl die steuerlichen Anreize vergrößert, dafür jedoch auch die umwelttechnischen Anforderungen erhöht, bspw. im Falle von Elektrohybridfahrzeugen die Batteriereichweite. Vor dem Hintergrund der zunehmenden gesellschaftlichen Sensibilität für die Themen Umweltschutz und Nachhaltigkeit und der bereits dargestellten prohibitiven Besteuerung von umweltschädlichem Verhalten ist eine eindeutige Korrelation zwischen der stark gestiegenen Nachfrage nach Elektromobilität und der inzentiven Steuergesetzgebung nicht abschließend festzustellen. Abstellend auf der Tatsache, dass über 60% der neuzugelassenen PKW in Deutschland Dienstwagen sind, sprechen die parallel zur Einführung der steuerlichen Begünstigungen stark gestiegenen Zulassungszahlen von Elektrofahrzeugen allerdings zumindest für eine bedingte Kausalität der Inzentivwirkung der steuerlichen Vergünstigungen.<sup>98</sup>

Neben der Elektromobilität wurde auch der Gebäudesektor im Rahmen der inzentiven Steuergesetzgebung berücksichtigt. Mit 38% der CO<sub>2</sub>-Emissionen bietet der Gebäudesektor ein enormes Potential für das Erreichen der Klimaziele.<sup>99</sup> Um bis zum Jahr 2050 einen annähernd klimaneutralen Gebäudebestand in Deutschland zu erreichen, muss die energetische Sanierungsrate von derzeit ca. 1% auf mindestens 2,5% pro Jahr gesteigert werden.<sup>100</sup> Angesichts des dringenden Handlungsbedarfs bzgl. der Sanierungsrate erscheint die steuerliche Förderung in Relation zu den teilweise hohen Kosten, die Immobilieneigentümern im Zuge einer umfangreichen energetischen Sanierung entstehen, nicht ausreichend. Auch die Exklusion von vermieteten Objekten engt den Anwendungsbereich stark ein und limitiert damit den Gesamteffekt. Die in den letzten Jahren vollzogenen Einschränkungen und Absenkungen der Modernisierungumlage haben – in Kombination mit der laufenden Debatte um die Umlegbarkeit des CO<sub>2</sub>-

---

<sup>97</sup> Vgl. Golombek in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon 2021, Edition 54, Stand v. 01.01.021, Gewerbesteuerhinzurechnungen, Rn. 7.

<sup>98</sup> Vgl. Kraffahrt-Bundesamt 2022b, o.S.

<sup>99</sup> Vgl. United Nations Environment Programme 2020, S. 4.

<sup>100</sup> Vgl. Deutsche Energie-Agentur GmbH 2019, S. 4.

Preises auf die Mieter – ohnehin zu einer sinkenden Bereitschaft für energetische Modernisierungen bei gewerblichen und privaten Vermietern geführt.

Hilfreich wäre insofern eine anwenderfreundliche Zusammenführung der komplexen KfW Förderprogramme mit einer stark ausgeweiteten steuerlichen Förderung für energetische Gebäudesanierungen, ggf. unter dem Dach des bestehenden Energie- und Klimafonds. Mithin könnte auch eine sozialverträgliche Komponente zur Entlastung der Mieter integriert werden.<sup>101</sup> Denkbar wäre in diesem Zusammenhang auch eine Umsatzsteuerbefreiung oder -senkung von Baustoffen und Leistungen, die der energetischen Gebäudesanierung dienen. Eine solche Maßnahme würde die entstehenden Kosten direkt und ohne den Umweg über die individuelle Besteuerung der Bauherren vergünstigen. Generell würde sich die Umsatzsteuer als einfach zu handhabendes Instrument eignen, im Zuge des inzentiven Steuerrechts eine Lenkungswirkung zu erzielen. Dass das Instrument der Umsatzsteuersenkung als geeignet erachtet wird, kurzfristig signifikante konjunkturelle Effekte auszulösen, hat die sechsmonatige Umsatzsteuersenkung zur Stärkung der Wirtschaft im Rahmen der Corona-Pandemie gezeigt.<sup>102</sup> Möglich wäre beispielsweise ein weiterer Umsatzsteuersatz, der auf nachhaltig produzierte Waren, energieeffiziente oder klimaneutrale Dienstleistungen, Elektromobilität sowie energetische Sanierungsmaßnahmen Anwendung findet. Vermutlich wäre hierzu allerdings ein europäischer Konsens sowie eine Anpassung der „EU-Mehrwertsteuerrichtlinie“ notwendig.<sup>103</sup>

#### 1.4 Fazit

In einer Gesamtschau ist festzustellen, dass prohibitives Steuerrecht mit intendierter Lenkungswirkung bzgl. der Nachhaltigkeit und des Umweltschutzes seit Jahrzehnten vorhanden ist und eine wichtige Stütze des Staatshaushalts darstellt. Ursprünglich auf eine „doppelte Dividende“ abstellend, stand weniger die Prohibitivwirkung, sondern die zusätzlichen Steuereinnahmen oder im Falle der Kernbrennstoffsteuer die politische Großwetterlage, im Fokus des Gesetzgebers. Dies lässt sich bis heute an der meist fehlenden Zweckbindung des aus umweltbezogenen Steuern erzielten Aufkommens ablesen. In den letzten Jahren hat

---

<sup>101</sup> Vgl. Vorschlag der Deutsche Wohnen SE bzgl. einer Nutzung des EKF für die energetische Gebäudesanierung, dazu IW-Gutachten 2020, S. 30 ff.

<sup>102</sup> Vgl. Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise, BGBl 2020, Teil I, Nr. 31, S. 1514.

<sup>103</sup> Diese sieht einen Katalog für einen reduzierten Steuersatz i.H.v. 5% unterfallenden Waren und Dienstleistungen vor, vgl. Art. 99 Richtlinie 2006/112/EG.



sich dieser Ansatz jedoch weiterentwickelt, nicht zuletzt aufgrund der gestiegenen internationalen und europäischen Sensibilität für Klimaschutz und Nachhaltigkeit. Mit der Etablierung des Energie- und Klimafonds, in den die Einnahmen aus Luftverkehrssteuer und dem Emissionshandel fließen, wurde erstmals ein zweckgebundenes Sondervermögen geschaffen, dessen Aktivitäten mit Förderungscharakter einzig auf die Umsetzung der Energiewende und der Erreichung der nationalen und internationalen Klimaschutzziele einzahlen.

Mit dieser zunehmenden Verknüpfung von prohibitiven steuerrechtlichen Regelungen und Aktivitäten oder inzentiven Maßnahmen, u. A. aus dem Energie- und Klimafonds finanziert, dürfte sich die Akzeptanz in der Bevölkerung für die jeweiligen Regelungen erhöhen. Generell ist, wie am Beispiel der steuerlichen Förderung der Elektromobilität, festzustellen, dass inzentive Gesetzgebung zu schnellen und messbaren Erfolgen führt. Indem für die Finanzierung der daraus entstehenden Steuermindereinnahmen auf die durch prohibitives Steuerrecht eingenommenen Einnahmen zurückgegriffen wird und dies – im Idealfall – auch nachvollziehbar verknüpft wird, kann das Steuerrecht einen signifikanten Beitrag zu nachhaltigem Wirtschaften und Konsum leisten. Diesbezüglich ist jedoch darauf zu achten, dass prohibitive Wirkung nicht durch fehlgeleiteten, inzentiven Ausgleich von nicht erwünschtem Verhalten konterkariert wird, wie am Beispiel der Erhöhung der Entfernungspauschale ab dem 21. Kilometer zum Ausgleich des durch die CO<sub>2</sub>-Bepreisung erhöhten Kraftstoffpreises oder der Senkung der EEG-Umlage mit Mitteln des Energie- und Klimafonds, dargestellt.

Im Sinne der Nachhaltigkeit und des Umweltschutzes ist das Steuerrecht als ein wichtiges Lenkungsinstrument einzuordnen. Die Stärke der „Peitsche“, also dem Steuerrecht mit Prohibitivwirkung, liegt dabei mehr in der Generierung von Mitteln für das „Zuckerbrot“, als in einer unmittelbaren Lenkungswirkung. Die inzentiven steuerlichen Fördermaßnahmen, das „Zuckerbrot“, kann bei konsequenter und wirkmächtiger Ausgestaltung eine unmittelbare und auch positiv wahrgenommene Lenkungswirkung erzielen. Denkt man beide Aspekte zusammen, verknüpft diese und baut den inzentiven Teil weiter aus, kann das Steuerrecht einen wichtigen Beitrag für die Jahrhundertausforderung Klimawandel leisten.

## Literaturverzeichnis

- Alberini, Anna; Horvath, Marco und Colin Vance (2021), Drive Less, Drive Better, or Both? Behavioral Adjustments to Fuel Price Changes in Germany. In: Ruhr Economic Papers 2021. Abzurufen unter: Drive Less, Drive Better, or Both? Behavioral Adjustments to Fuel Price Changes in Germany by Anna Alberini, Marco Horvath, Colin Vance :: SSRN, abgerufen am 02.03.2022.
- Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat (2020), Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder, Steuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern v. 09.01.2020, 34-S 2334-9/4. Abzurufen unter: Steuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern (bayern.de), abgerufen am 02.03.2022.
- Bönnighausen, Daniel (2021), eMobility-Dashboard Dezember: Über 43.000 Elektroautos. Abzurufen unter: <https://www.electrive.net/2021/01/07/e-mobility-dashboard-dezember-ueber-43-000-reine-elektro-pkw/>, abgerufen am 02.03.2022.
- Bundesministerium der Finanzen (o.J.), Steuereinnahmen v. 17.01.2012. Abzurufen unter: [2018-08-28-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2017.pdf \(bundesfinanzministerium.de\)](#), abgerufen am 02.03.2022.
- Bundesministerium der Finanzen (2012), Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 2006-2009. Abzurufen unter: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen\\_und\\_Steuereinnahmen/2012-05-29-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2006-2009.pdf?blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/2012-05-29-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2006-2009.pdf?blob=publicationFile&v=3), abgerufen am 02.03.2022.
- Bundesministerium der Finanzen (2020), BMF Finanzbericht 2021. Stand und voraussichtliche Entwicklung der Finanzwirtschaft im gesamtwirtschaftlichen Zusammenhang. Abzurufen unter: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/finanzbericht-2021.pdf?blob=publicationFile&v=5](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/finanzbericht-2021.pdf?blob=publicationFile&v=5), abgerufen am 02.03.2022.
- Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, nukleare Sicherheit und Verbraucherschutz (BMUV) (2016), Klimaschutzplan 2050: Kabinett beschließt Wegweiser in ein klimaneutrales Deutschland. Pressemitteilung Nr. 280/16 v. 14.11.2016. Abzurufen unter: [https://www.bmu.de/pressemitteilung/klimaschutzplan-2050-kabinett-beschliesst-wegweiser-in-ein-klimaneutrales-deutschland/?tx\\_ttnews%5BbackPid%5D=82](https://www.bmu.de/pressemitteilung/klimaschutzplan-2050-kabinett-beschliesst-wegweiser-in-ein-klimaneutrales-deutschland/?tx_ttnews%5BbackPid%5D=82), abgerufen am 02.03.2022.

BR-Drs. 517/20 v. 09.10.2020.

BT-Drs. 14/40, v. 17.11.1998.

BT-Drs. 15/21 v. 05.11.2002.

BT-Drs. 17/10225 v. 29.06.2012.

BT-Drs. 17/2410 v. 06.07.2010.

BT-Drs. 17/3030 v. 27.09.2010.

BT-Drs. 17/3054 v. 28.09.2010.

BT-Drs. 19/11971 v. 25.06.2019.

BT-Drs. 19/14338 v. 22.10.2019.

BT-Drs. 19/14339 v. 22.10.2019.

Bündnis 90/Die Grünen (2021), Programmentwurf zur Bundestagswahl 2021. Abzurufen unter: [https://cms.gruene.de/uploads/documents/2021\\_Wahlprogrammentwurf.pdf](https://cms.gruene.de/uploads/documents/2021_Wahlprogrammentwurf.pdf), abgerufen am 25.02.2022.

Deutsche Energie-Agentur GmbH (2019), dena-Gebäudereport Kompakt 2019. Statistiken und Analysen zur Energieeffizienz im Gebäudebestand. Abzurufen unter: [https://www.dena.de/fileadmin/dena/Publikationen/PDFs/2019/dena-GEBAEUDEREPOR\\_T\\_KOMPAKT\\_2019.pdf](https://www.dena.de/fileadmin/dena/Publikationen/PDFs/2019/dena-GEBAEUDEREPOR_T_KOMPAKT_2019.pdf), abgerufen am 02.03.2022.

Engelbrecht, Sebastian (2019), Mehrwertsteuersatz auf Fahrkarten sinkt / Bahn frei für billigere Tickets. Abzurufen unter: [https://www.deutschland-funk.de/mehrwertsteuersatz-auf-fahrkarten-sinkt-bahn-frei-fuer.1766.de.html?dram:article\\_id=465944](https://www.deutschland-funk.de/mehrwertsteuersatz-auf-fahrkarten-sinkt-bahn-frei-fuer.1766.de.html?dram:article_id=465944), abgerufen am 25.02.2022.

Europäische Kommission (2019), The European Green Deal. Abzurufen unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1588580774040&uri=CELEX:52019DC0640>, abgerufen am 25.02.2022.

European Commission (2016), The EU Emissions Trading System (EU ETS). Abzurufen unter: [factsheet\\_ets\\_en.pdf](factsheet_ets_en.pdf) (europa.eu), abgerufen am 02.03.2022.

Faber, Jasper und Aoife O'Leary (2018), Taxing Aviation Fuels in the EU. Abzurufen unter: [2019\\_02\\_CE\\_Delft\\_Taxing\\_Aviation\\_Fuels\\_EU.pdf](2019_02_CE_Delft_Taxing_Aviation_Fuels_EU.pdf) (transportenvironment.org), abgerufen am 03.02.2022.

Golombek, André in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon 2021, Edition 54, Stand v. 01.01.021, Gewerbesteuerhinzurechnungen, Rn. 7.



- Ludwigs, Markus (2017), Die Kernbrennstoffsteuer vor dem BverfG – Rückschlag der Energiewende oder Sieg des Rechtsstaats. In: NVwZ 2017. Abzurufen unter: [NVwZ 2017, 1509 - beck-online](#), abgerufen am 23.03.2022.
- Neubauer, Luisa (2019), „Verbot innerdeutscher Flüge denkbar“. Welt.de am 18.07.2019. Abzurufen unter: <https://www.welt.de/regionales/hamburg/article197066421/Klimaaktivistin-Neubauer-Verbot-innerdeutscher-Fluege-denkbar.html>, abgerufen am 23.03.2022.
- Nobel, Willfried (2011), Begriffe aus Ökologie und Umweltschutz: ein kleines Kompendium. Nürtingen: Hochschulbund Nürtingen-Geislingen.
- Roland, Detlef in DStR 1998, Ausblick auf die Steuerreform, 1574ff.
- Statistisches Bundesamt (2020), Pressemitteilung Nr. 375 vom 28. September 2020. Abzurufen unter: [https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2020/09/PD20\\_375\\_639.html](https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2020/09/PD20_375_639.html), abgerufen am 02.03.2022.
- Statistisches Bundesamt (2021), Gesamtaufkommen aus umweltbezogenen Steuern. Abzurufen unter: <https://www.destatis.de/DE/Themen/Gesellschaft-Umwelt/Umwelt/UGR/steuern-weitere-abgaben/Tabellen/gesamtaufkommen-steuern.html>, abgerufen am 01.03.2022.
- Steffen, Will et al. (2018), Trajectories of the Earth System in the Anthropocene. In: Proceedings of the National Academy of Sciences, Vol. 15, No. 33, S. 8252-8259.
- Umweltbundesamt (2016), Umweltschädliche Subventionen in Deutschland. Aktualisierte Ausgabe 2016. Abzurufen unter: [https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikationen/uba\\_fachbrochure\\_umweltschaedliche-subventionen\\_bf.pdf](https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikationen/uba_fachbrochure_umweltschaedliche-subventionen_bf.pdf), abgerufen am 24.02.2022.
- Umweltbundesamt (2019), Umweltschonender Luftverkehr, lokal – national – international, Texte 130/2019. Abzurufen unter: [https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/1410/publikationen/2019-11-06\\_texte-130-2019\\_umweltschonender\\_luftverkehr\\_0.pdf](https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/1410/publikationen/2019-11-06_texte-130-2019_umweltschonender_luftverkehr_0.pdf), abgerufen am 24.02.2022.
- United Nations Environment Programme (2020), 2020 Global Status Report for Buildings and Construction. Abzurufen unter: [https://euagenda.eu/upload/publications/2020-20buildings-20gsr\\_full-20report.pdf.pdf](https://euagenda.eu/upload/publications/2020-20buildings-20gsr_full-20report.pdf.pdf), abgerufen am 03.02.2022.

- UNDP and University of Oxford (2021), Peoples' Climate Vote. Results. Abzurufen unter: <https://www.undp.org/content/dam/undp/library/km-gap/UNDP-Oxford-Peoples-Climate-Vote-Results.pdf>, abgerufen am 23.02.2022.
- UNFCCC (2015), Historic Paris Agreement on Climate Change. Abzurufen unter: <https://web.archive.org/web/20160117141004/http://newsroom.unfccc.int/unfccc-newsroom/finale-cop21/>, abgerufen am 02.03.2022.
- Von Seherr-Thoss, Hans-Christoph (1974), Die deutsche Automobilindustrie: eine Dokumentation von 1886 bis heute. Stuttgart: Deutsche Verlagsanstalt.
- Wealer, Ben; Bauer, Simon; Göke, Leonard; von Hirschhausen, Christian und Claudia Kemfert (2019), Zu teuer und gefährlich: Atomkraft ist keine Option für eine klimafreundliche Energieversorgung. In: DIW Wochenbericht 2019, Ausgabe 13, S. 215-520.
- Wernsmann, Rainer (2020), Rechtsgutachten Verfassungswidrigkeit der CO<sub>2</sub>-Bepreisung nach dem Brennstoffemissionshandelsgesetz (BEHG), insbesondere im Zeitraum von 2021 bis 2025. Abzurufen unter: [Microsoft Word - Rechtsgutachten BEHG FDP-final-PK-20200607.docx \(fdpbt.de\)](#), abgerufen am 02.03.2022.

## **2 Bilanzierung von Emissionszertifikaten nach dem HGB**

*Michael Drewes*

**Inhaltsverzeichnis**

2.1	Einleitung.....	31
2.2	Hintergrund.....	31
2.3	Die Bilanzierung von EUA, CER und ERU sowie nationalen Brennstoffzertifikaten.....	33
2.3.1	Ansatz.....	33
2.3.2	Bewertung .....	34
2.3.3	Ausweis.....	34
2.4	Bilanzierung von Grünstromzertifikaten.....	35
2.4.1	Bilanzierung bei Anlagenbetreibern.....	35
2.4.2	Bilanzierung bei Energiehändlern und -versorgern.....	36
2.5	Bilanzierung von VER.....	36
2.5.1	Bilanzierung bei dem das Projekt durchführenden Unternehmen.....	37
2.5.2	Bilanzierung bei dem die Kompensation erwerbenden Unternehmen .....	37
2.5.2.1	Alternative 1: außerplanmäßige Abschreibung.....	37
2.5.2.2	Alternative 2: aktiver Rechnungs- abgrenzungsposten.....	38
2.6	Fazit.....	38



## 2.1 Einleitung

Im Rahmen der Bemühungen der Europäischen Union zu nachhaltigeren Klimaschutzziele hat sie im Jahre 2005 das Instrument des Emissionshandels eingeführt, das auf staatlich gewährten Emissionsberechtigungen basiert.<sup>1</sup> Dieser Beitrag gibt neben dem Hintergrund dieser Lösung die Vorgehensweise bei der Bilanzierung nach dem deutschen Handelsgesetzbuch (HGB) wieder. Darüber hinaus wird auf die Vorgehensweise eingegangen, wie Emissionsreduktionszertifikate, die nicht auf staatlicher Verfügung basieren, zu bilanzieren sind. Während für die Bilanzierung der staatlich gewährten Emissionsberechtigungen mit dem IDW RS HFA 15 ein anerkannter Standard existiert, ist die Bilanzierung freiwillig erstellter Herkunftsnachweise oder Emissionsreduktionszertifikate in der Literatur bisher nicht behandelt worden.

## 2.2 Hintergrund

In Folge des Kyoto-Protokolls, das auf dem Coase-Theorem<sup>2</sup> basiert, ist auf europäischer Ebene ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionen entstanden. Seit 2005 existiert das Europäische Emissionshandelssystem (EU-ETF), das sich mittlerweile in der vierten Handelsperiode befindet. Die erste Periode lief von 2005 bis 2007, die zweite von 2008 bis 2012 und die dritte von 2013 bis 2020. Als sogenanntes *Cap-and-trade*-Emissionshandelssystem wird eine Obergrenze für die innerhalb eines Zeitraumes ausgestoßene Menge an Treibhausgasen wie z.B. CO<sub>2</sub> festgelegt. Für diesen *Cap* werden Emissionsberechtigungen (EU Allowances, abgekürzt EUA) ausgegeben. Die Emittenten von Treibhausgasen in den betroffenen Branchen müssen im Rahmen des EU-ETF für jede Einheit ausgestoßenen Treibhausgases eine Berechtigung abgeben, ansonsten wird ein Bußgeld erhoben. Die Emissionsberechtigungen werden entweder kostenlos zur Verfügung gestellt, auf Auktionen erworben oder unter den Marktteilnehmern gehandelt (*trade*).<sup>3</sup> Damit entstehen Verfügungsrechte im Sinne der Neuen Institutionenökonomik, die Emissionsberechtigungen erhalten für die Emittenten von Treibhausgasen einen Wert und am Markt bildet sich ein Preis, sodass der mit den jeweiligen CO<sub>2</sub>-Emissionen verbundene externe Effekt internalisiert wird.<sup>4</sup> Ziel des EU-ETF ist es, zu den Reduktionszielen der Europä-

---

<sup>1</sup> Vgl. Klein und Völker-Lehmkuhl 2004, S. 332.

<sup>2</sup> Vgl. Coase 1960.

<sup>3</sup> Vgl. Schmitt 2017, S. 48.

<sup>4</sup> Vgl. Drewes 2020, S. 157f.

ischen Union für Treibhausgase beizutragen. Für Anlagenbetreiber der betroffenen Branchen aus der EU sowie aus Norwegen, Island und Liechtenstein, deren Branche von dem EU-ETF erfasst ist, ist die Teilnahme am EU-ETF obligatorisch.

Neben den Emissionshandelsberechtigungen im Rahmen des EU-ETF gibt es auch außerhalb des Kyoto-Protokolls die Möglichkeit, durch bestimmte Projekte die Treibhausgasemissionen zu vermindern. Dafür werden Gutschriften durch weitere Zertifikatstypen (CER – Certified Emission Reductions und ERU – Emission Reduction Unit) erteilt. Die Gutschreibung ist typischerweise an länderspezifische Bedingungen geknüpft.

Ergänzend zu den verpflichtenden Emissionshandelszertifikaten haben sich freiwillige Maßnahmen zur Reduzierung von Treibhausgasen entwickelt. So werden sogenannte Grünstromzertifikate ausgestellt, um nachzuweisen, dass Strom aus erneuerbaren Energiequellen erzeugt wurde (Herkunftsnachweis). Durch diese können Stromverbraucher den Anteil des bezogenen Stroms aus erneuerbaren Energiequellen erhöhen, sofern der Strom nicht schon anderweitig gefördert wurde (z.B. im Rahmen des Gesetzes für den Ausbau erneuerbarer Energien EEG).<sup>5</sup>

Daneben können freiwillige Kompensationsleistungen durch Emissionszertifikate nachgewiesen werden. Dabei werden Klimaschutzprojekte in vermiedene Emissionen umgerechnet und für den Ausgleich nicht vermeidbarer Emissionen herangezogen. So können beispielsweise durch die Finanzierung von Aufforstungsprogrammen durch Gasverbrennung entstehende CO<sub>2</sub>-Emissionen kompensiert werden. Die vermiedenen Emissionen werden durch sogenannte Verified Emission Reductions (VER) zertifiziert. Im Gegensatz zu den zuvor genannten Zertifikaten werden VER auf dem freiwilligen Markt außerhalb des Kyoto-Protokolls gehandelt. Dieser ist unabhängig vom Kyoto-Protokoll und dem Europäischen Emissionshandelssystem, sodass sie auch nicht in direkter Konkurrenz zu EUA stehen.<sup>6</sup> Dabei wird durch den Verifizierer bestätigt, dass ein Investor durch freiwillige Emissionsminderungsmaßnahmen zur Einsparung von Treibhausgasen beigetragen hat. Zenke und Dessau schreiben:

Ihre Werthaltigkeit beruht auf dem Interesse von Unternehmen oder der öffentlichen Hand, durch den Kauf von VERs stückweise Emissionsminderungsmaßnahmen zu finanzieren, um das Klima zu schützen oder klimaschädliche Aktivitäten (Flüge o.Ä.) zu kompensieren.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> Vgl. Brüggemann und Polster 2021, S. 1079.

<sup>6</sup> Vgl. Zenke und Dessau 2020, Rn. 52.

<sup>7</sup> Zenke und Dessau 2020, Rn. 50.

Dabei läuft der Ausgleich in der Regel so ab, dass ein Treibhausgase emittierendes Unternehmen die VER kauft und zeitgleich mit dem Kauf vernichten lässt.

Im Jahre 2019 wurde das Klimaschutzprogramm 2030 durch die Bundesregierung vereinbart, das als Ziel eine weitere CO<sub>2</sub>-Bepreisung für weitere Bereiche der Wirtschaft in Deutschland hat. Im Rahmen des Brennstoffemissionshandelsgesetzes (BEHG), welches das weiterhin bestehende europäische Emissionshandelssystem ergänzt, soll dies allerdings (zunächst) mit Hilfe einer Verbrauchsteuer erreicht werden<sup>8</sup>, weil für diese nationalen Brennstoffzertifikate ab Januar 2021 ein Preis von 25 €/t von der Bundesregierung festgesetzt wurde.<sup>9</sup> Der Preis wird in den kommenden Jahren sukzessive auf 55 €/t angehoben.

### **2.3 Die Bilanzierung von EUA, CER und ERU sowie nationalen Brennstoffzertifikaten**

Für die Bilanzierung von EUA, CER und ERU hat sich mit dem IDW RS HFA 15 ein akzeptierter Standard etabliert, der damit als herrschende Meinung und als Grundsatz ordnungsgemäßer Bilanzierung angesehen werden kann. Da die nationalen Emissionshandelzertifikate nach dem BEHG grundsätzlich vergleichbar mit den europäischen Emissionsberechtigungen sind, entspricht deren bilanzielle Behandlung ebenfalls den Vorgaben des IDW RS HFA 15.

#### **2.3.1 Ansatz**

Emissionsberechtigungen sind selbständig verwertbar und selbständig bewertbar, sodass sie die Voraussetzungen eines (immateriellen)<sup>10</sup> Vermögensgegenstandes erfüllen,<sup>11</sup> der nach § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB grundsätzlich aktivierungspflichtig (abstrakte Aktivierungsfähigkeit) ist. Da zudem kein Bilanzierungsverbot vorliegt, ist auch die konkrete Aktivierungsfähigkeit gegeben.<sup>12</sup> Die Emissionsberechtigungen sind damit aktivierungspflichtig.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass die Verpflichtung zur Abgabe von Emissionsberechtigungen gemäß § 249 Abs. 1. Satz 1 HGB durch die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilanziell zu berücksichtigen ist.

---

<sup>8</sup> Vgl. Mönnig et al. 2020, S. 17.

<sup>9</sup> Vgl. Brüggemann und Polster 2021, S. 1077.

<sup>10</sup> Vgl. Klein und Völker-Lehmkuhl 2004, S. 334; Schrenker und Herpich 2005, S. 507.

<sup>11</sup> Vgl. Noodt 2016, Tz. 5.

<sup>12</sup> Vgl. Klein und Völker-Lehmkuhl 2004, S. 332; IDW RS HFA 15, Tz. 4.

### 2.3.2 Bewertung

Sofern Emissionsberechtigungen entgeltlich erworben werden, sind sie beim Zugang nach § 255 Abs. 1 HGB zu Anschaffungskosten (inklusive etwaiger Anschaffungsnebenkosten) zu bewerten. Bei unentgeltlich erhaltenen Vermögensgegenständen sieht der IDW RS HFA 15 (Tz. 10) ein Wahlrecht, diese mit einem vorsichtig geschätzten Zeitwert oder mit einem Erinnerungswert anzusetzen. Eine sofortige Ertragsrealisierung wird allerdings ausgeschlossen, sodass bei Aktivierung in Höhe des Zeitwertes ein gesonderter Passivposten zwischen Eigenkapital und Rückstellung zu bilden ist.<sup>13</sup>

Für die Folgebewertung gilt – da es sich um Umlaufvermögen handelt (s.u.) – das strenge Niederstwertprinzip. D.h., dass außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen sind, wenn der Börsen- oder Marktpreis bzw. der beizulegende Wert unter die Anschaffungskosten gefallen sind. Planmäßige Abschreibungen sind im Umlaufvermögen nicht vorgesehen. Börsen- oder Marktpreise sind für CER leicht zu erhalten. Ein gegebenenfalls gebildeter Passivposten ist analog einer gegebenenfalls vorzunehmenden außerplanmäßigen Abschreibung ertragswirksam aufzulösen.<sup>14</sup> Zuschreibungen bis maximal zur Höhe der Anschaffungskosten sind gemäß § 253 Abs. 5 HGB vorzunehmen, wenn der Grund für eine zuvor vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung entfallen ist.

### 2.3.3 Ausweis

Die Emissionsberechtigungen sind in der Regel dazu da, entweder die Anforderungen aus dem EU-ETF zu erfüllen oder sie spekulativ zu Handelszwecken (Ausnutzung von Marktpreisschwankungen) zu halten. In beiden Fällen sind sie nicht dazu bestimmt, dem Geschäftsbetrieb dauern zu dienen und insofern im Umlaufvermögen auszuweisen.<sup>15</sup> Werden die Emissionsberechtigungen für den Produktionsprozess benötigt, sind sie wie Verbrauchsgüter im Vorratsvermögen auszuweisen. Gemäß § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB kommt bei wesentlichen Beträgen ein gesonderter Ausweis im Vorratsvermögen in Betracht.<sup>16</sup> Ansonsten wären die Emissionsberechtigungen den sonstigen Vermögensgegenständen zuzuordnen.

---

<sup>13</sup> Vgl. IDW RS HFA 15, Tz. 13.

<sup>14</sup> Vgl. IDW RS HFA 15, Tz. 20.

<sup>15</sup> Kritisch dazu: Schrenker und Herpich 2005.

<sup>16</sup> Vgl. IDW RS HFA 15, Tz. 7.

Ein gegebenenfalls zu bildender gesonderter Passivposten (s.o.) sollte erkenntlich machen, dass er aufgrund der Ausgabe unentgeltlicher Emissionsberechtigungen gebildet wurde, z.B. „als Sonderposten für unentgeltlich ausgegebene Emissionsberechtigungen“. <sup>17</sup> Im Anhang sind die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die auf die Emissionsberechtigungen und die Rückstellung für die Abgabe von Emissionsberechtigungen angewendet wurden, anzugeben.

## **2.4 Bilanzierung von Grünstromzertifikaten**

Der IDW RS HFA regelt die Bilanzierung von Grünstromzertifikaten nicht. Da sie sich energierechtlich von den europäischen Emissionsberechtigungen sowie den nationalen Brennstoffzertifikaten unterscheiden, folgt eine andere Vorgehensweise hinsichtlich der Bilanzierung. Die abstrakte Bilanzierungsfähigkeit ist für die Grünstromzertifikate jedoch unter bestimmten Umständen gegeben, da sie selbständig verwertbar sind. Insofern liegt ein immaterieller Vermögensgegenstand vor, der grundsätzlich dem Umlaufvermögen zuzuordnen ist. <sup>18</sup>

### **2.4.1 Bilanzierung bei Anlagenbetreibern**

Ein Anlagenbetreiber, der Strom aus erneuerbaren Energiequellen produziert, erhält – wenn die Produktion nicht anderweitig gefördert wird – einen Herkunftsnachweis. Die Herkunftsnachweise können an Energieversorger oder -händler veräußert werden, und zwar unabhängig von der Veräußerung des produzierten Stroms. Somit wird von einigen Autoren in diesem Fall das Vorliegen eines selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstandes des Umlaufvermögens gesehen, der zu aktivieren wäre. <sup>19</sup>

Bewertet werden würden diese selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände zu Herstellungskosten. Die Bewertung könnte sich allerdings für die Anlagenbetreiber als problematisch erweisen, da keine nennenswerten Einzelkosten vorliegen. Eine Zuordnung von Gemeinkosten ist mit der Schwierigkeit verbunden, die angemessenen Teile der Gemeinkosten nach § 255 Abs. 2 HGB festzulegen.

---

<sup>17</sup> IDW RS HFA 15, Tz. 13.

<sup>18</sup> Vgl. Brüggemann und Polster 2021, S. 1083.

<sup>19</sup> Vgl. ebd.

## **2.4.2 Bilanzierung bei Energiehändlern und -versorgern**

Die von den Anlagenbetreibern durch Energiehändler bzw. -versorger erworbenen Grünstromzertifikate stellen für diese entgeltlich immaterielle Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens dar, die entweder unter den Vorräten oder den sonstigen Vermögensgegenständen auszuweisen sind.

Beim Zugang werden die Grünstromzertifikate mit ihren Anschaffungskosten bewertet. Für die Folgebewertung gelten die allgemeinen Bewertungsgrundsätze für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens.

## **2.5 Bilanzierung von VER**

Während für die Bilanzierung der Emissionszertifikate, die sich aus dem verpflichtenden Emissionszertifikatehandel ergeben, mit dem IDW RS HFA 15 ein akzeptierter Standard existiert, ist die Bilanzierung der freiwillig erworbenen VER in der bilanzrechtlichen Literatur bisher unbeachtet geblieben.

Die Vorgehensweise bei den freiwillig erstellten und erworbenen VER unterscheidet sich dabei von der bei EUA. VER entstehen dadurch, dass „Klimaprojekte“ (z.B. klimafreundliche Energieerzeugung, Aufforstungen) als Kompensationsprojekte durchgeführt werden. Für die Durchführung, Unterstützung oder Finanzierung derartiger Projekte werden nach Verifizierung durch Sachverständige die VER-Zertifikate vergeben. Für diese existiert ein Markt, über den die Zertifikate gehandelt werden können. Das Unternehmen, das die Kompensationsprojekte durchführt bzw. unterstützt, kann die zertifizierten Emissionsreduktionen an andere Unternehmen verkaufen, die damit wiederum eigene Emissionen, die sie nicht vermeiden konnten, kompensieren. Die Kompensation der Emissionen erfolgt dabei, indem die Emissionsreduktionen im jeweiligen Register gelöscht werden. Dies wird in der Regel bei Kauf der VER vertraglich geregelt.

### **2.5.1 Bilanzierung bei dem das Projekt durchführenden/unterstützenden Unternehmen**

Für das Unternehmen, das die Kompensationsprojekte durchgeführt bzw. unterstützt hat, ist auf diese Weise ein immaterieller Vermögensgegenstand entstanden. Da dieser nicht dauerhaft dem Unternehmen dient, ist er analog der EUA im Umlaufvermögen auszuweisen. Der Vermögensgegenstand ist dort folglich zwingend zu aktivieren; das Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 HGB gilt nicht.

Die Zugangsbewertung ist gemäß dem Anschaffungs- bzw. Herstellungskostenprinzip vorzunehmen; für die Folgebewertung gilt auch hier das strenge Niederstwertprinzip mit Zuschreibungspflicht, wenn der Grund für eine vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung entfallen ist.

## **2.5.2 Bilanzierung bei dem die Kompensation erwerbenden Unternehmen**

Für die Bilanzierung des Unternehmens, das die Kompensationsleistung über das VER-Zertifikat erwirbt, würde mit dem Erwerb der Emissionsreduktionen grundsätzlich auch ein immaterieller Vermögensgegenstand vorliegen, da dieser mit den Anschaffungskosten selbständig bewertbar und zudem selbständig verkehrsfähig ist, wie mit dem Verkauf deutlich wurde. Allerdings sehen die vertraglichen Regelungen in der Regel vor, dass das VER als geliefert gilt, wenn das verkaufende Unternehmen eine Löschung im entsprechenden Register erwirkt.

### **2.5.2.1 Alternative 1: außerplanmäßige Abschreibung**

Durch die Löschung des VER im entsprechenden Register liegt bei dem die Kompensation erwerbenden Unternehmen kein Vermögensgegenstand vor. Somit kann das die Kompensation erwerbende Unternehmen keinen Vermögensgegenstand in seiner Bilanz ausweisen. Eine denkbare Möglichkeit wäre nun, dass das Unternehmen den grundsätzlich vorhandenen Vermögensgegenstand VER (für eine logische Sekunde) aktiviert und anschließend einer sofortigen außerplanmäßigen Abschreibung nach § 253 Abs. 4 HGB zuführt.

Diese Vorgehensweise hätte allerdings zwei Schwächen: Zum einen ist zweifelhaft, ob das die Kompensation erwerbende Unternehmen jemals wirtschaftlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes VER geworden ist. Nur mit dem Gedankenkonstrukt der logischen Sekunde ließe sich das überhaupt rechtfertigen. Zum anderen stellt sich aber auch die Frage, ob die sofortige außerplanmäßige Abschreibung der Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB gerecht würde, nach welcher der Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft „unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln“ hat. Die Vorgehensweise wäre zwar vorsichtig im Sinne des Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB), aber die Ausgaben für VER werden in der Regel für einen Zeitraum von mehreren Jahren getätigt, sodass die sofortige

tige außerplanmäßige Abschreibung zu sofort ergebniswirksamem Aufwand führen würde, während die damit einhergehende Erlöse über einen längeren Zeitraum realisiert werden.

### **2.5.2.2 Alternative 2: aktiver Rechnungsabgrenzungsposten**

Nach § 250 Abs. 1 HGB sind Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, als aktive Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen. Häufig nutzen die Unternehmen VER, um langfristige Verträge mit ihren Kunden „klimaneutral“ zu stellen. Mit der Vertragslaufzeit des klimaneutral gestellten Vertrages ist – anders als bei CER<sup>20</sup> – ein genau bestimmter Zeitraum festgelegt. Insofern tätigen sie mit dem Kauf der VER eine Ausgabe, die wegen der Löschung im jeweiligen Register nicht aktiviert werden kann, aber dennoch für einen längeren Zeitraum nach dem Abschlussstichtag dient. Insofern erscheint die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens sachgerecht, sodass auch der Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB entsprochen wird.

## **2.6 Fazit**

Dieser Beitrag hat vor dem Hintergrund des Handels mit Emissionszertifikaten deren Bilanzierung im handelsrechtlichen Jahresabschluss beleuchtet. Für die Bilanzierung von Emissionshandelszertifikaten nach dem Europäischen Emissionshandelssystem gibt es mit dem IDW RS HFA 15 einen allgemein akzeptierten Standard. Die sich daraus ergebende handelsrechtliche Bilanzierung wurde hier komprimiert dargestellt. Wenig Beachtung haben in der Literatur bisher die Grünstromzertifikate (Herkunftsnachweise) sowie die auf freiwilligen Maßnahmen basierenden Emissionszertifikate (VER) gefunden. Für die Bilanzierung wurden in diesem Beitrag zwei Möglichkeiten diskutiert: Aktivierung und anschließend sofortige außerplanmäßige Abschreibung oder Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens. Unter Beachtung der Generalnorm wird der Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens der Vorzug gegeben.

---

<sup>20</sup> Vgl. Klein und Völker-Lehmkuhl 2004, S. 334.



**Literaturverzeichnis**

- Brüggemann, Benedikt und Niklas Polster (2021): Die Bilanzierung von Emissions- und Grünstromzertifikaten und deren Bedeutung in der nicht-finanziellen Berichterstattung. In: Der Betrieb 21/2021, S. 1077-1086.
- Coase, Ronald (1960), The Problem of Social Cost. Journal of Law and Economics 3/1960, S. 1-44.
- Drewes, Michael (2020), Die Förderung erneuerbarer Energieträger aus ordnungspolitischer Sicht. In: Rebggiani, L./Wilke, C./Wohlmann, M. (Hrsg): Megatrends aus Sicht der Volkswirtschaftslehre, Wiesbaden: Springer Gabler, S. 149-164.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.) (2006), IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung von Emissionsberechtigungen nach HGB (IDW RS HFA 15), in: FN-IDW 4/2006, S. 273 ff.
- Klein, Michael und Katharina Völker-Lehmkuhl (2004), Die Bilanzierung von Emissionsrechten nach den deutschen Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung. In: Der Betrieb 07/2004, S. 332-336.
- Mönnig, Anke; Schneemann, Christian; Weber, Enzo und Gerd Zika (2020), Das Klimaschutzprogramm 2030: Effekte auf Wirtschaft und Erwerbstätigkeit durch das Klimaschutzprogramm 2030 der Bundesregierung, IAB-Discussion Paper, No. 2/2020, Institut für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung (IAB), Nürnberg. Abzurufen unter: <https://www.econstor.eu/handle/10419/222387>, abgerufen am 07.05.2021.
- Noodt, Andreas (2016), § 246; in Haufe HGB Bilanz Kommentar, 7. Auflage, Freiburg: Haufe.
- Schmitt, Alex (2017), Kurz zum Klima: Der EU-Emissionshandel – bekannte Probleme, neue Lösungen? In: ifo Schnelldienst 70/09; S. 48-50.
- Schrenker, Karl-Heinz und Bernd Herpich (2005), Die Bilanzierung von Treibhausgas-Emissionsrechten nach HGB/EstG und IAS/IFRS. In: WiSt 9/2005, S. 506-511.
- Zenke, Ines und Christian Dessau (2020), 140. Rechtsfragen des Handels mit Energie, Finanzinstrumenten und Zertifikaten. In: Theobald, C./Kühling, J. (Hrsg.): Energierecht, Band 4, Werkstand 106. EL.

### **3 Nachhaltigkeit in Steuerrecht und Steuergestaltung – ein Widerspruch?**

*Hans-Jörg Fischer*

## Inhaltsverzeichnis

3.1	Einführung.....	43
3.2	Der Begriff – von der Nachhaltigkeit des § 15 EStG zu den Nachhaltigkeitszielen.....	44
3.3	Auswirkungen und Nachhaltigkeitsanforderungen an steuerlichen Berichtsplänen für Unternehmen.....	47
3.4	Bestrebungen für ein nachhaltigeres Gesellschaftsrecht als Vorbild für das Steuerrecht?.....	48
3.5	Steuerrechtsnormen zur Nachhaltigkeit.....	49
3.6	§ 42 AO als Indikator für fehlende Nachhaltigkeit bei steuerlichen Gestaltungen?.....	50
3.7	Kriterien für Nachhaltigkeit bei der Steuergestaltung.....	52
3.8	Fazit und Ausblick.....	54

### 3.1 Einführung

Der Begriff der Nachhaltigkeit prägt die wissenschaftliche Literatur in vielen Gebieten. Auch im Bereich der rechtlichen und steuerlichen Gestaltung ist diese Begrifflichkeit inzwischen präsent. Bereits 1994 wurde in Deutschland in Art. 20a des Grundgesetzes als Staatszielbestimmung der Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen in Verantwortung für die künftigen Generationen eingeführt;<sup>1</sup> dieses Staatsziel Umweltschutz ist somit ein wichtiger Aspekt für nachhaltiges Staatshandeln.

Ein starker Impuls zur Umsetzung von Nachhaltigkeit in allen Lebensbereichen erfolgte durch die 2015 verabschiedeten 17 UN-Nachhaltigkeitsziele für das Jahr 2030.<sup>2</sup> Im Bereich der Wirtschaft ist hier insbesondere die wirtschaftliche Nachhaltigkeit bestimmend, also die Frage des wirtschaftlichen Handelns durch Gestaltung von Rahmenbedingungen. Im Bereich der Kapitalgesellschaften gab es seit einigen Jahren eine Initiative zur Schaffung einer Gesellschaftsform mit „nachhaltigem“ Hintergrund – die sogen. GmbH im Verantwortungseigentum („VE-GmbH“). Ein entsprechender Gesetzesentwurf<sup>3</sup> wurde 2020 jedoch nicht ins Gesetzgebungsverfahren eingebracht.

Zur Erfüllung der deutschen und Europäische Klimaziele und damit zur Erhaltung einer nachhaltigen Umwelt wurden, begleitend zu dem am 01.01.2020 in Kraft getretene Bundesklimaschutzgesetz,<sup>4</sup> auch steuerliche Regelungen im Hinblick auf die Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 modifiziert.<sup>5</sup> Diese steuerlichen Regelungen sollen mit Lenkungswirkung klimaschützende Effekte erzielen. Als Beispiel seien hier die Mobilitätsprämie gem. §§ 101ff EStG, die Erhöhung der Pendlerpauschale gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 EStG auf 35 bzw. 38 Eurocent (die für Verkehrsmittel aller Art gilt),<sup>6</sup> die Senkung auf den ermäßigten Umsatzsteuersatz bei Fahrkarten der Deutschen Bahn gem. § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG sowie eine Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen einschließlich der diesbezüglichen Energieberatung gem. § 35c EStG genannt.

---

<sup>1</sup> Vgl. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes, BGBl. I 1994, S. 3146.

<sup>2</sup> Vgl. United Nations (o.J.), o.S.

<sup>3</sup> Vgl. hierzu Fischer und Fischer 2020, S. 2122ff.

<sup>4</sup> Vgl. Gesetz vom 12.12.2019, BGBl. I S. 2513ff.

<sup>5</sup> Vgl. Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht vom 21.12.2019, BGBl. I S. 2886ff.

<sup>6</sup> Pendler mit Kfz werden dennoch begünstigt, da für die Kfz-Nutzung die Übergrenze von 4.500 € nicht gilt; kritisch zur Pendlerpauschale vgl. de Hesselle 2017, S. 161.

Es stellt sich die Frage, ob Nachhaltigkeit im Steuerrecht sich nur auf Umweltschutz<sup>7</sup> als Lenkungsziel beschränkt oder ob der Anwendungsbereich der Nachhaltigkeit breiter aufgestellt ist und sich auch auf die Frage bezieht, inwieweit steuerliche Gestaltungen unter dem Begriff der Nachhaltigkeit subsumiert werden können.

### **3.2 Der Begriff – von der Nachhaltigkeit des § 15 EStG zu den UN-Nachhaltigkeitszielen**

Ein bekannter und bewährter Begriff im Steuerrecht sind die Nachhaltigkeitskriterien des § 15 EStG zur gewerblichen Tätigkeit. Demnach besteht eine nachhaltige wirtschaftliche Betätigung dann, wenn diese auf Wiederholung angelegt und nicht nur gelegentlich ist,<sup>8</sup> hierzu zählt auch eine Mehrzahl selbständiger Handlungen.<sup>9</sup> Der Nachhaltigkeitsbegriff wird hier in einem engen Wortsinn verwendet und bezieht sich auf die Nachhaltigkeit einer gewinnorientierten wirtschaftlichen, und somit rein gewerblichen Betätigung.

In Zeiten globaler Ressourcenverknappung hat sich gezeigt, dass es nicht mehr ausreicht, Nachhaltigkeit für die rein gewinnorientierte Betätigung als Voraussetzung für eine „ernsthafte“ gewerbliche Betätigung zu postulieren. Vielmehr sollte jedwedes wirtschaftliche Handeln nachhaltig sein, d.h. schonend mit sämtlichen betroffenen Ressourcen umgehen.

Ausgangspunkt für eine zeitgemäße Definition der Nachhaltigkeit war der Brundtland-Bericht von 1987.<sup>10</sup> Hier wurde Nachhaltigkeit als eine Entwicklung definiert, die gewährt, dass künftige Generationen nicht schlechter gestellt sind, ihre Bedürfnisse zu befriedigen als gegenwärtig Lebende. Dieses Verständnis von Nachhaltigkeit fand Eingang in dem bereits erwähnten und 1994 in Art 20a GG eingeführten Staatsziel Umweltschutz. Eine andere, eher wirtschaftliche ausgerichtete Definition der Nachhaltigkeit lautet, dass Nachhaltigkeit „nicht bedeutet, Gewinne zu erwirtschaften, die dann in Umwelt- und Sozialprojekte fließen, sondern Gewinne bereits umwelt- und sozialverträglich zu erwirtschaften.“<sup>11</sup>

---

<sup>7</sup> Vgl. Hey 2021.

<sup>8</sup> Vgl. Schmidt 2020, EStG, § 15 RN 17.

<sup>9</sup> Vgl. H 15.2 Einkommensteuer-Richtlinien 2012, 25.03.2013, BStBl. I S. 276ff.

<sup>10</sup> Vgl. United Nations 1987, o.S.

<sup>11</sup> Pufé 2014, S. 16.

Aus diesen unterschiedlichen Definitionsansätzen hat sich die Einordnung der Nachhaltigkeit in einem Zieldreieck zwischen wirtschaftlicher, sozialer und ökologischer Nachhaltigkeit entwickelt.<sup>12</sup>

Konkret und diversifiziert in 17 Einzelziele wurden 2015 die von der UN-Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung<sup>13</sup> propagierten Nachhaltigkeitskriterien („SDG“)<sup>14</sup> eingeführt, wobei vorliegend insbesondere, aber nicht abschließend Ziel 8, „gute Arbeitsplätze und wirtschaftliches Wachstum“ („Decent Work and Economic Growth“), relevant sein dürfte. Ergänzend können durch die Steuergesetzgebung auch die Nachhaltigkeitsziele 4 („Quality Education“), 7 („Affordable and Clean Energy“), 9 („Industry, Innovation and Infrastructure“) und 13 („Climate Action“) betroffen sein bzw. gefördert werden.

Die vorgenannten UN-Nachhaltigkeitsziele werden von weiteren Regelungen zur Nachhaltigkeit ergänzt;<sup>15</sup> einige betreffen insbesondere Unternehmen.

Bereits vor einigen Jahren wurden durch die BEPS-Initiative<sup>16</sup> der OECD und der G 20 eine Reihe von nachhaltigen Steuerpraktiken (wie z.B. Offenlegungspflichten im Rahmen der nicht-öffentlichen länderbezogenen Berichterstattung, sogen. Country-by-Country Reportings<sup>17</sup>) entwickelt. Dies wurde in Deutschland durch das MLI-Ratifizierungsgesetz vom 22.11.2020 in innerstaatliches Recht umgesetzt.<sup>18</sup>

Hierbei handelt es sich lediglich um ein Ratifizierungsgesetz, die inhaltlichen Regelungen sind in den entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf dem Gebiet der Ertragsteuern, die Deutschland mit 96 Ländern der Welt abgeschlossen hat,<sup>19</sup> umzusetzen, da auch die DBA hinsichtlich der Erfüllung von

---

<sup>12</sup> So der Abschlussbericht der Enquete-Kommission „Schutz des Menschen und der Umwelt – Ziele und Rahmenbedingungen einer nachhaltig zukunftsverträglichen Entwicklung, vgl. BT-Drs. 13/11200 v. 26.06.1998, 2.2.1, S. 18.

<sup>13</sup> Vgl. hierzu im Überblick: Deutsche Gesellschaft für die Vereinten Nationen e.V. (o.J.), o.S.

<sup>14</sup> Vgl. United Nations (o.J.), o.S.

<sup>15</sup> Vgl. z.B. EU-Offenlegungsverordnung, VO 2019/2088 v. 27.11.2019, anzuwenden seit 10.03.2021; EU-Taxonomieverordnung, VO 2020/852 v. 22.06.2020, anzuwenden ab 01.01.2022; CSR-Reporting durch EU-CSR-Richtlinie 2014/95 und das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz; EU-Green Bond Standard; Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie (ARUG II) v. 19.12.2019.

<sup>16</sup> Die Abkürzung BEPS steht für Base Erosion and Profit Shifting.

<sup>17</sup> Vgl. OECD (o.J.), o.S.

<sup>18</sup> Vgl. „Multilaterales Instrument“, Gesetz vom 22.11.2020, BGBl. II 2020, S. 946ff.

<sup>19</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen 2022, o.S.

Nachhaltigkeitskriterien Defizite haben. Dieser gilt insbesondere, aber nicht ausschließlich, soweit Doppelbesteuerungsabkommen mit dem globalen Süden abgeschlossen werden.<sup>20</sup>

Klare Aussagen zur Nachhaltigkeit bei Steuern sind inzwischen auch von der EU und der GRI (Global Reporting Initiative) bzw. des zu dieser Initiative gehörenden Global Sustainability Standards Board (GSSB) erfolgt.

Der Europäische Wirtschafts- und Sozialausschuss (EWSA) hat in seiner Stellungnahme zum Thema „Besteuerung, Privatinvestitionen und Nachhaltigkeitsziele – die Zusammenarbeit mit dem Sachverständigenausschuss der Vereinten Nationen für internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen“, veröffentlicht am 24.03.2020,<sup>21</sup> das Thema der „Sustainable Finance“ für das Steuerrecht erörtert. Nachhaltigkeitsaspekte wurden hier insbesondere für die Bereiche Umweltschutz, Besteuerung der Schattenwirtschaft (Schwarzarbeit), Besteuerung und Gleichstellung der Geschlechter und Besteuerung der digitalen Wirtschaft eingeführt.

Der EWSA betont, dass eine erfolgreiche Mobilisierung einheimischer Ressourcen in Form von Investitionen voraussetzt, dass Steuervorbescheide (also verbindliche Auskünfte einer Finanzbehörde z.B. im Rahmen von Vorabverständigungsverfahren) offen und transparent ergehen. Außerdem sollen Systeme eingerichtet werden, um die Rechenschaftspflicht von Organisationen der Zivilgesellschaft und Parlamentariern zu gewährleisten, damit Regierungshandeln in Bezug auf Steuern und Ausgaben transparent wird und Steuern sichtbar sind.

Ergänzt wird diese Nachhaltigkeitsorientierung durch die vom Europäischen Rat am 21.07.2020 beschlossene neue Kunststoffabgabe der EU („Plastiksteuer“),<sup>22</sup> die die Mitgliedsländer zu entsprechenden Zahlungen an die EU mit Wirkung ab 01.01.2021 verpflichtet und so Lenkungswirkung auf die Mitgliedstaaten im Hinblick auf eine ressourcenschonende Gesetzgebung bei der Abfallwirtschaft entfaltet.

Im Rahmen der „Global Reporting Initiative“ (GRI) wurde im Dezember 2019 ein neuer Reporting Standard des GSSB veröffentlicht. Dieser „GRI 207: Tax“<sup>23</sup> behandelt die öffentliche Berichterstattung bezüglich Steuern. Wesentliche Berichtsbestandteile dieses Tax-Standards sind Informationen zum generellen Umfang des Konzerns zum Thema Steuern, insbesondere die Steuerstrategie, ihre

---

<sup>20</sup> Vgl. Großmann und Obenland 2019, S. 10ff.

<sup>21</sup> Vgl. Europäische Union 2020, o.S.

<sup>22</sup> Vgl. Europäischer Rat 2020, o.S.

<sup>23</sup> Vgl. GRI 2019, o.S.

ökonomischen und sozialen Folgen sowie ihre Verknüpfung mit der Nachhaltigkeitsstrategie des Unternehmens.

Ein weiterer Schwerpunkt liegt auf dem Bereich der Tax Governance, also der Identifikation von Steuerrisiken und der Einrichtung entsprechender innerbetrieblicher Kontrollmechanismen. Außerdem ist nach dem vorstehend beschriebenen Nachhaltigkeitsstandard GRI 207: Tax auch die Zusammenarbeit mit Steuerbehörden und der Umfang mit Stakeholdern bei Bedenken zu Steuerfragen zu berichten.

Schließlich fordert der vorgenannte Standard bei international lokalisierten Unternehmen die Offenlegung derjenigen Informationen, die im Wesentlichen vom Country-By-Country Reporting (CbCR) umfasst werden.

Diese Regelungen des GRI 207: Tax ähneln den Berichtspflichten des HGB der nicht finanziellen Erklärung (§§ 289b ff. HGB sowie §§ 315b ff. HGB, insbesondere für große Kapitalgesellschaften, Konzerne oder kapitalmarktorientierte Gesellschaften), gehen aber über diesen hinaus. Dieser neue GRI-Standard soll Unternehmen die Möglichkeit geben, transparent über ihre Steuerstrategie und ihre Steuerzahlungen bzw. Steuerverpflichtungen zu berichten.

Allerdings bedeutet eine Anwendung des GRI 207: Tax bei einem Unternehmen, dass das bisher nicht öffentliche CbCR faktisch nunmehr öffentlich wird. Zwar bedingen die Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht, dass ein Unternehmen nach allen GRI-Standards berichtet. Ggf. kann die Einführung des GRI 207: Tax trotz Freiwilligkeit aber einen gewissen faktischen Druck ausüben und somit eine Tendenz zu einer noch weitergehenden – steuerlichen – Transparenz erhöhen.

### **3.3 Auswirkungen der Nachhaltigkeitsanforderungen an steuerlichen Berichtspflichten für Unternehmen**

Unternehmen ist grundsätzlich zu empfehlen, sich mit den Berichtspflichten zur Nachhaltigkeit bei Steuern zu beschäftigen, um nachhaltiges Handeln bei Steuergestaltungen abbilden zu können, insbesondere vor der Einführung zwingender gesetzlicher Regelungen.

Der neue GRI-Standard zu Steuern kann hierzu eine gute Ausgangsbasis sein, insbesondere mit Unterstützung eines ggf. bereits vorhandenen Unternehmensbereichs zur Nachhaltigkeit („Corporate Sustainability“), der ggf. auch praktische Erfahrungen mit der Umsetzung und der Berichterstattung von GRI-Standards hat. Dies könnte zu einer Modifikation der Steuerberichterstattung führen, was im



Rahmen der CSR-Berichterstattung oder im Rahmen von freiwilligen „Tax Transparency Reports“ erfolgen könnte. Auf diesem Weg würde der neue GRI-Steuerstandard Eingang in die Unternehmensberichterstattung finden.

Die hierbei gefundenen Ergebnisse können so zu einer Steuerstrategie und der Umsetzung spezieller Tax-Governance Prozesse führen, bei denen zur Erleichterung der Prozesse auch entsprechende IT-Formate eingesetzt werden.

Als Ergebnis einer stärkeren Beschäftigung mit Nachhaltigkeitskriterien könnte die neue GRI-Steuerberichterstattung somit in die externe Berichterstattung – insbesondere die jährlichen Geschäftsberichte und die Quartalsberichte – eingebettet werden.

### **3.4 Bestrebungen für ein nachhaltigeres Gesellschaftsrecht als Vorbild für das Steuerrecht?**

Ausgehend von den UN-Nachhaltigkeitskriterien haben sich diverse Initiativen gebildet, um Alternativen für nachhaltig bestehende Kapitalgesellschaften anzubieten. Sowohl die Frage der Nachfolgeregelungen von Unternehmen, also auch der Fragenkomplex, wie die entsprechenden Gewinnverteilungen und Veräußerungsgewinne von Anteilen an Kapitalgesellschaften an international ansässige Gesellschafter erfolgen, war bisher Gegenstand umfassender und zum Teil komplexer Steuergestaltungen. Diese Gestaltungen waren aufgrund ihrer Komplexität und des hohen Beratungsaufwandes kaum als nachhaltig anzusehen. Ebenso entsprach die bisherige mehrheitliche Ansicht, dass ein Unternehmen, insbesondere eine Kapitalgesellschaft, wie jedes andere „normale“ Wirtschaftsgut gekauft und verkauft, und somit frei gehandelt werden kann, nicht einem sozialverträglichen und damit nachhaltigen Umgang mit Unternehmensvermögen und Gewinnen.

Für eine nachhaltige Gestaltung bei Unternehmen ist die Zielvorstellung, dass eine Nachfolge nunmehr für eine Fähigkeiten- und Wertefamilie möglich wird. Hintergrund ist der Gedanke, dass die genetische Verbundenheit der Erben mit den Inhabern nicht notwendigerweise den qualitativ und intellektuell besten Unternehmensnachfolger bietet. Dies kann vielmehr auch ein Dritter sein, der zwar nicht verwandt ist, aber dafür die Werte des Unternehmensgründers teilt und auch über notwendige Qualifikationen verfügt. Es soll eine Unternehmensform geschaffen werden, ‚die sich selbst gehört‘.

Zum anderen soll der Gewinnbezug des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft nicht mehr vorrangig im Fokus stehen. Das Gesellschaftsvermögen, insbesondere die Gewinne, sollen einer Vermögensbindung unterliegen, d.h. nicht mehr im Zuge von Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter gelangen.

Im Rahmen einer im November 2019 gegründeten Stiftung Verantwortungseigentum versammelten sich Unternehmen wie Alnatura, Weleda oder Globus, die die Weiterentwicklung der Gesellschaft in Verantwortungseigentum im Fokus hatten.<sup>24</sup>

Im deutschen Gesellschaftsrecht kulminierten diese Entwicklungen 2020 in einem Entwurf zur Einführung einer GmbH in Verantwortungseigentum (VE-GmbH).<sup>25</sup> Nach Kritik an der Bezeichnung wurde 2021 der Begriff der „Gesellschaft mit gebundenem Vermögen“ (GmgV) geprägt.<sup>26</sup> Gegenwärtig ist die weitere Entwicklung bei diesem neuen Ansatz einer Gesellschaftsform aber noch offen, insbesondere dürfte dies auch von den politischen Entwicklungen nach der Bundestagswahl 2021 abhängen.

Da viele steuerliche Gestaltungen gesellschaftsrechtliche Konstruktionen wählen, ist der Ansatz der Schaffung einer eigenen, nachhaltigen Gesellschaftsform durchaus ein Beispiel, wie nachhaltiges Handeln auch im Steuerrecht dargestellt werden könnte. Denn mit der Nutzung einer Gesellschaft mit gebundenem Vermögen sind „aggressive“ steuerliche Gestaltungen nicht mehr vereinbar. Allerdings gehen Gestaltungsbeschränkungen hin zu einer Verhinderung von Missbräuchen weiter als eine Etablierung einer Gesellschaftsform wie der Gesellschaft mit gebundenem Vermögen, sodass dies nur eingeschränkt eine Lösung bzw. ein Vorbild für das Steuerrecht darstellen kann.

### 3.5 Steuerrechtsnormen zur Nachhaltigkeit

Wie bereits ausgeführt, wurde Nachhaltigkeit im Steuerrecht, ausgehend von der Staatszielbestimmung des Art. 20a GG, zunächst mit Lenkungsziel der entsprechenden Regelungen im Hinblick auf die Förderung von ökologisch nachhaltigem Handeln umgesetzt. So setzte die damals neu gewählte rot-grüne Bundesregierung mit der Ökosteuerreform 1999 erstmals diesen Lenkungsziel der nachhaltigen Ressourcenschonung durch die Einführung der Stromsteuer und

---

<sup>24</sup> Vgl. die Stiftung 2019, o.S.

<sup>25</sup> Vgl. hierzu Fischer und Fischer, S. 2122ff.

<sup>26</sup> Vgl. Die Gesellschaft mit gebundenem Vermögen (o.J.)

die Erhöhung der (damaligen) Mineralölsteuer um.<sup>27</sup> 2019 wurden bereits 60,7 Mrd. € durch umweltbezogene, und somit nachhaltige, Steuern eingenommen.<sup>28</sup> Diese Einnahmen waren überwiegend auf die nach 1999 stufenweisen Erhöhungen der Mineralölsteuer (seit 2006: Energiesteuer) und Stromsteuer ebenso wie auf die Erhebung der Kfz-Steuer oder seit 2011 der Luftverkehrssteuer zurückzuführen.<sup>29</sup>

Auf der Ebene der EU wird seit einiger Zeit über eine Erhebung einer CO<sub>2</sub>-Steuer diskutiert. Allerdings hat sich die Diskussion zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen aufgrund von Staaten, die eine solche Steuer nicht erheben würden, sowie von Umgehungen durch Verlagerung von emissionsintensiven Produktionsstätten in das Ausland inzwischen auf die Einführung einer Grenzausgleichsabgabe („Klimazoll“) bei der Einfuhr in die EU fokussiert.<sup>30</sup> Die BEPS-Initiative der OECD zusammen mit den G 20-Staaten wurde bereits erwähnt.

Steuerliche Nachhaltigkeit bedeutet nicht nur Umweltschutz. Nachhaltigkeit bedeutet auch Generationengerechtigkeit, was durch eine entsprechende Steuergesetzgebung, insbesondere bei der Rentenbesteuerung, umgesetzt werden kann. Soziale Nachhaltigkeit ist ein weiterer Aspekt, der insbesondere durch die Sozialgesetzgebung, aber auch durch die Steuergesetzgebung, so aktuell durch die Mobilitätsprämie gem. §§ 101ff EStG, umgesetzt werden kann.

Nachhaltigkeit bedeutet nicht zuletzt eine effektive Forschungsförderung, was sich in entsprechenden Fördergesetzen, insbesondere dem Forschungszulagengesetz vom 14.12.2019<sup>31</sup> mit der Einführung der beim Finanzamt zu beantragenden Forschungszulage, niederschlägt.

### **3.6 § 42 AO als Indikator für fehlende Nachhaltigkeit bei steuerlichen Gestaltungen?**

Steuergestaltungen stehen stets unter dem Vorbehalt, dass diese nicht als Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i. S. d. § 42 AO anzusehen sind. Ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten liegt vor, wenn der Steuerpflichtige einen „angemessenen“ Weg vermeidet. Demnach bleibt die zivilrechtliche Gestaltung bestehen, die steuerlichen Schlussfolgerungen können jedoch

---

<sup>27</sup> Vgl. Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform vom 24.03.1999, BGBl. 1999 I S. 378ff.

<sup>28</sup> Vgl. Umweltbundesamt 2021, o.S.

<sup>29</sup> Vgl. Umweltbundesamt 2021, o.S.

<sup>30</sup> Vgl. Europäisches Parlament 2021, o.S.

<sup>31</sup> Vgl. Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung vom 14.12.2019, BGBl. I 2019, S. 2763ff.

nicht gezogen werden.<sup>32</sup> Demnach sind unangemessene Rechtsgestaltungen zumeist umständlich, kompliziert, schwerfällig, unökonomisch, überflüssig oder undurchsichtig.<sup>33</sup>

Nur bei Nachweis eines außersteuerlichen Grundes gem. § 42 Abs .2 Satz 1 AO, somit eines i.d.R. betrieblichen oder wirtschaftlichen Grundes, kann der Steuerpflichtige die Annahme eines Missbrauchs entkräften. Zwar trägt die Finanzverwaltung grundsätzlich die Beweislast für eine missbräuchliche Steuergestaltung, der Steuerpflichtige muss jedoch bei der Aufklärung, ob der Gestaltung vernünftige wirtschaftliche Gründe zugrunde liegen, mitwirken. Sofern dies nicht gelingt, kann darauf geschlossen werden, dass solche vernünftigen Gründe nicht vorliegen.<sup>34</sup>

Ein bekanntes Indiz für eine missbräuchliche Gestaltung ist das Vorliegen eines Gesamtplans,<sup>35</sup> obwohl auch das Vorliegen eines Gesamtplans nicht zwingend zur Anwendung des § 42 AO führen muss.<sup>36</sup> Dies bedeutet, dass, auch wenn der Steuerpflichtige eine steuerliche Gestaltung in mehreren, zeitlich getrennten Schritten vornimmt, diese als Gesamtheit zu sehen sind, da mit der Abfolge dieser Schritte eine entsprechende Gestaltung unter Missbrauch der rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten vorgenommen wird.<sup>37</sup>

Insgesamt sind die zu § 42 AO entwickelten Maßstäbe ein gutes Indiz dafür, eine nicht nachhaltige Steuergestaltung gut erkennen zu können. Allerdings ist § 42 AO nur ein allgemeines Korrektiv, das bei ersichtlichen Missbrauchsgestaltungen eingreifen, jedoch bei inhaltlich differenzierten Gestaltungsüberlegungen kaum wirkungsvoll eingreifen kann. Kurz gesagt ist eine unter § 42 AO fallende Gestaltung niemals nachhaltig, eine nicht nachhaltige Gestaltung muss jedoch nicht zwingend unter § 42 AO fallen.

---

<sup>32</sup> Vgl. BFH v. 06.03.1996, Az. II R 38/93, BStBl. II 1996, S. 377.

<sup>33</sup> Vgl. Tipke und Kruse-Drüen 2019, Kommentar zur AO/FGO, § 42 RN 34.

<sup>34</sup> Vgl. ebd., § 42 RN 54.

<sup>35</sup> Vgl. z.B. BFH v. 19.01.2011, Az. X B 43/10, RN 7.

<sup>36</sup> Vgl. BFH v. 17.10.2006, Az. XI B 28/06, BFH/NV 2007, S. 391.

<sup>37</sup> z.T. wurde ein zeitlicher Abstand von weniger als einem Jahr für schädlich gehalten, z.B. beim sogen. 2-Stufen-Modell. Vgl. Tipke und Kruse-Drüen 2019, § 42 TN 76.

### 3.7 Kriterien für Nachhaltigkeit bei der Steuergestaltung

Wendet man die Kriterien der Nachhaltigkeit auf das Steuersystem selbst an, so wäre ein nachhaltiges Steuersystem ein System, das verständlich, digital und einfach ist und das Planungssicherheit gibt.<sup>38</sup>

Steuergestaltung wurde bisher häufig als aggressive Variante der Steueroptimierung verstanden. Unter dem Leitsatz „so wenig wie möglich, so viel wie nötig“ sollte eine Besteuerung erfolgen, z.T. auch unter Ausnutzung rechtlicher Grauzonen und Gesetzeslücken, was im Nebeneffekt aufgrund gesetzlicher Missbrauchsverhinderungsregelungen zu einer immer stärkeren Komplexität der entsprechenden Steuergesetzgebung geführt hat. In der Vergangenheit ist hier insbesondere die Gestaltung von „Cum-Ex“-Strukturen zu erwähnen, die inzwischen auch strafrechtlich sanktioniert wurden.<sup>39</sup>

Aggressive Steuergestaltungen sind das Gegenteil von nachhaltigem Handeln, wobei sich die Frage stellt, wann die Schwelle zu einer aggressiven Steuergestaltung überschritten wird. Als Indikator könnte hier die DAC 6-Richtlinie der EU herangezogen werden,<sup>40</sup> die durch das Bundesgesetz vom 21.12.2019 in innerstaatliches Recht umgesetzt wurde.<sup>41</sup> Hierbei handelt es sich um eine Regelung zum verpflichtenden automatischen Datenaustausch für grenzüberschreitende Steuergestaltung.

Das Erfordernis einer Meldepflicht des Steuerpflichtigen bei einer bestimmten Gestaltung dürfte angesichts der grundsätzlichen wirtschaftlichen Gestaltungsfreiheit von Unternehmen ein Indiz für eine solche „aggressive“ Gestaltung sein. Diese Steuergestaltung wird in den §§ 138d Abs. 2 und Abs. 3 AO definiert als eine Gestaltung mit einem Kennzeichen des § 138e Abs. 1 AO (Vertraulichkeitsvereinbarung oder Vergütung für Steuervorteil) und den steuerlichen Folgen einer Steuererstattung, Gewährung einer Steuervergütung und dem Entfallen oder Nichtentstehen von Steueransprüchen.

Ein Sonderfall ist hierbei das in der Öffentlichkeit schon lange bekannte Modell der Funktionsverlagerungen bei internationalen Unternehmen (Beispiele: Starbucks, Apple, Google). Auch wenn es sich hier nicht um eine klassische Steuergestaltung handelt, da sich die Kennzeichen des § 138e Abs. 1 AO nicht direkt

---

<sup>38</sup> Vgl. Philipp Steinberg in: Hey 2021, Min. 28.

<sup>39</sup> Erstmals mit Urteil des LG Bonn vom 18.03.2020, Az. 62 KLS 1/19. Vgl. hierzu Fischer 2020, S. 3041ff.

<sup>40</sup> Vgl. Europäische Union 2018, o.S.

<sup>41</sup> Vgl. Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 21.12.2019, BGBl. I 2019, S. 2875ff.

nachweisen lassen, handelt es sich um unerwünschte Modelle, da diese Vorgehensweise zu einer Verlagerung von Gewinnen aus den Ländern der überwiegenden Geschäftstätigkeit, in denen eine hohe Steuerquote besteht, in Gebiete mit niedriger Besteuerung oder „Nullsteueroasen“ führt. Die Versuche, dies durch das BEPS und insbesondere das CbCR einzuschränken, dürften erfolgversprechend sein, ebenso wie die aufgrund der großen Öffentlichkeit merkbaren Reputationseinschränkungen für Unternehmen, die Funktionsverlagerungen praktizieren.

Bei den aggressiven Steuergestaltungsmodellen spricht allerdings schon die geringe „Halbwertszeit“ angesichts stets neuer Gesetze, die den Missbrauch rechtlicher Gestaltungen verhindern sollen, dafür, dass diese gerade das Gegenteil einer nachhaltigen Vorgehensweise sind. Ohnehin stehen „aggressive“ Steuergestaltungen, abgesehen von Nachhaltigkeitsaspekten, schon länger in der Kritik. Neben den z.T. signifikanten Kosten der Steuerplanung greift hier das bereits erwähnte Kriterium des Reputationsrisikos – Stichwort schlechte „Corporate Citizenship“.<sup>42</sup> Letzterer Aspekt dürfte zumindest mittelbar auch mit Nachhaltigkeit verbunden sein.

Somit wäre die Schlussfolgerung, dass eine steuerliche Gestaltung dann nachhaltig ist, wenn sie formal und inhaltlich nicht unter die Kriterien der §§ 138d und 138e AO fällt, zu kurz gegriffen. Denn aufgrund der oben bereits erwähnten zeitlichen Komponente ist auch in dieser Konstellation nicht ausgeschlossen, dass eine solche Konstruktion dem Druck zu kurzfristigen Änderungen unterliegt.

Ein aktuelles Beispiel hierfür und eine diesbezügliche inhaltlich nachhaltigkeitsorientierte gesetzliche (Gegen)Regelung ist die nach der Einigung im Finanzausschuss des Bundestags am 14.04.2021 beschlossene Neuregelung zu § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG ab 01.07.2021 zu den sogen. „Share Deal“-Gestaltungen.<sup>43</sup> Bei diesen Gestaltungen konnte nach bisherigem Recht eine grundbesitzende Gesellschaft grunderwerbsteuerfrei übertragen werden, wenn innerhalb von 5 Jahren (bei § 1 Abs. 2a GrEStG) weniger als 95% der Anteile von einem neuen Erwerber erworben werden. Diese Regelung führte bisher zu Gestaltungen, bei denen ein Dritter jeweils 5,1% der Anteile hielt und nicht veräußerte.

---

<sup>42</sup> Vgl. Endres 2017, S. 63.

<sup>43</sup> Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes, Beschlussfassung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) vom 15.04.2021, BT-Drs. 19/28528.

Die Neuregelung senkt nun die Beteiligungsgrenze auf weniger auf 90% ab und erhöht bei § 1 Abs. 2a GrEStG die schädliche Frist für den Erwerb der Gesellschaftsanteile auf 10 Jahre. Damit sind aggressive Steuergestaltungen nachhaltig eingeschränkt worden.

Eine Steuergestaltung im nachhaltigen Sinne ließe sich demgegenüber umsetzen, wenn abstrakt mit einer entsprechenden Gestaltung der Eingriff von Lenkungssteuern (z.B. Energiesteuer) vermieden bzw. die Möglichkeit des Zugangs zu Fördermitteln (z.B. die Forschungszulage) geschaffen werden könnte, ggf. in Kombination mit einer steuerbegünstigten nachhaltigen Betätigung. Ergänzend hierzu ist insbesondere die Initiative zu einer ökologischen Umsatzsteuerreform, die eine Umsatzsteuerbefreiung bzw. den ermäßigten Steuersatz für Nahrungsmittel aus zertifiziert ökologischer Erzeugung vorsieht, zu nennen.<sup>44</sup>

Dies würde eine Gestaltung ermöglichen, die steuerliche Förderregelungen nutzt, hinter denen Nachhaltigkeitsaspekte stehen, idealerweise in Kombination mit einer Vielzahl von steuerlichen Förderungsregeln.

### **3.8 Fazit und Ausblick**

Nachhaltigkeit und Steuern sind schon lange keine Gegensätze mehr – die Steuergesetzgebung fokussiert sich schon seit Längerem im Hinblick auf ökologische, soziale und forschungspolitische Nachhaltigkeitsthemen. Ebenso besteht seit Kurzem auch eine entsprechende Nachhaltigkeitsberichterstattung bei Steuern für Unternehmen.

Beim Thema Steuergestaltung ist eine Differenzierung notwendig: bei der „klassischen“ Steuergestaltung im Hinblick auf eine (verdeckte) missbräuchliche Gestaltungsmöglichkeit ist eine Nachhaltigkeit sicher zu verneinen, zumal entsprechende gesetzliche Gegenmaßnahmen den Bestand dieser Steuergestaltungen zu ständigen Anpassungen zwingen und schon unter diesem Aspekt eine Nachhaltigkeit nicht in Frage kommt. Die Begriffe der „fehlenden Nachhaltigkeit“ und des „Missbrauchs“ sind dabei in vielen Bereichen deckungsgleich. Allerdings ist nicht jede Gestaltung, bei der die Nachhaltigkeit fehlt, stets als Missbrauch zu qualifizieren, während eine missbräuchliche Gestaltung in sich das Fehlen von Nachhaltigkeit impliziert.

Soweit aber mit Mitteln der Steuergestaltung die Möglichkeiten der steuerlichen Begünstigungen für nachhaltige Ziele wie Umwelt, Generationengerechtigkeit,

---

<sup>44</sup> Vgl. Hierzu die Petition von Frithjof Rittberger.

soziale Nachhaltigkeit oder nachhaltiges Forschen optimiert werden, kann hier durchaus von einer Vereinbarkeit der Nachhaltigkeit mit einer steuerlichen Gestaltung gesprochen werden.

Der Gesetzgeber ist somit aufgerufen, die steuerlichen Regelungen mit nachhaltigen Zielen für eine steuerliche Gestaltung zu optimieren, damit ggf. mehrere Nachhaltigkeitsziele mit einer entsprechenden Gestaltung erreicht werden können. Dies könnte in der näheren Zukunft im Rahmen einer weitreichenden Unternehmenssteuerreform umgesetzt werden, die neben den ökologischen Themen auch entsprechende wirtschaftliche und soziale Aspekte einführen und somit das Zieldreieck der Nachhaltigkeit konkret steuerpolitisch verwirklichen könnte.

Insgesamt sind vor dem Hintergrund der großen Bedeutung von nachhaltigem Handeln alle an der Gestaltung des Steuerrechts Beteiligten aufgerufen, Nachhaltigkeit in den entsprechenden Bereichen umzusetzen. Der Gesetzgeber ist hier grundsätzlich genauso angesprochen, ein Steuerrecht zu gestalten, das einfach, verständlich, so weit wie möglich digital und planungssicher ist.

Die Komplexität steuerlicher Regelung war nicht nur der Tatsache ständiger steuerlicher Gestaltungen der Steuerpflichtigen zur Steueroptimierung geschuldet. Vielmehr wird das Steuerrecht traditionell auch als Lenkungs- und Subventionsinstrument zur Verfolgung vielfältiger Zwecke eingesetzt, die nicht immer nachhaltig sein müssen. Der Unternehmer sollte statt kurzfristiger Steueroptimierungsziele längerfristige Ziele seinen Gestaltungen zugrunde legen; hierbei ist die Mitnahme von Steueroptimierungseffekten aufgrund nachhaltiger lenkungsorientierter steuerlicher Regelung nicht ausgeschlossen.

Letzteres ist wiederum durch die bereits erwähnte Forderung bedingt, das Steuerrecht von seinen gegenwärtigen strukturellen Schwächen hin zu einem auch für Unternehmer planbaren, verständlichen und nachvollziehbaren Instrument zu gestalten. Oder anders gesagt: nur wenn das Steuerrecht eine planbare, verständliche, nachvollziehbare und digitale Struktur hat, werden nicht nachhaltige Gestaltungen nicht nur erschwert, ggf. wird auch das Bedürfnis danach minimiert – dies wäre ein wünschenswerter Ausblick.



## Literaturverzeichnis

BT-Drs. 13/11200 v. 26.06.1998, 2.2.1. Abzurufen unter: <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/13/112/1311200.pdf>, abgerufen am 04.04.2021.

BT-Drs. 19/28528 v. 15.04.2021. Abzurufen unter: [Drucksache 19/28528 \(bundestag.de\)](https://www.bundestag.de/Drucksache_19/28528), abgerufen am 01.03.2022.

Bundesministerium der Finanzen (2022), Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2022. Abzurufen unter: [Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2022 \(bundesfinanzministerium.de\)](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/View/All/1311200), abgerufen am 01.03.2022.

Deutsche Gesellschaft für die Vereinten Nationen e.V. (o.J.), Die Ziele für nachhaltige Entwicklung. Abzurufen unter: <https://nachhaltig-entwickeln.dgvn.de/agenda-2030/ziele-fuer-nachhaltige-entwicklung/>, abgerufen am 26.07.2020.

Die Gesellschaft mit gebundenem Vermögen (o.J.). Abzurufen unter: <https://www.gesellschaft-mit-gebundenem-vermoegen.de/>, abgerufen am 10.04.2021

Die Stiftung (2019), Stiftung trifft Verantwortung. Abzurufen unter: [Stiftung trifft Verantwortung - DIE STIFTUNG \(die-stiftung.de\)](https://www.stiftung-trifft-verantwortung.de/), abgerufen am 01.03.2022.

Einkommensteuer-Richtlinien 2012 mit Einkommensteuerhinweisen, Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Einkommensteuerrechts vom 16.12.2005, in der Fassung der Einkommensteueränderungsrichtlinien 2013 v. 25.03.2013, BStBl. I.

Endres, Dieter (2017), Ausmaß internationaler Steuerplanung – aggressiv oder moderat? In: Kahle, H. et al. (Hrsg.), Kernfragen der Unternehmensbesteuerung, Symposium für Ulrich Schreiber zum 65. Geburtstag, Springer, Wiesbaden, 2017.

Europäische Union (2018), Amtsblatt der EU 2018/822 vom 25.05.2018, Directive on Administrative Cooperation“, 6. Richtlinie 2018/822 (zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU) vom 25.05.2018. Abzurufen unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A32018L0822>, abgerufen am 03.04.2021.

Europäische Union (2020), Amtsblatt der EU, 2020/C 97/01 vom 24.03.2020.

Abzurufen unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=OJ:C:2020:097:FULL&from=EN>, abgerufen am 03.04.2021

Europäischer Rat (2020), Sondertagung des Europäischen Rates, 17.-21. Juli

2020. Abzurufen unter: <https://www.consilium.europa.eu/de/meetings/european-council/2020/07/17-21/>, abgerufen am 10.04.2021

Europäisches Parlament (2021): CO2-Abgabe auf bestimmte EU-Importe für ehr-

geizige Klimaschutzziele weltweit. Abzurufen unter: <https://www.europarl.europa.eu/news/de/press-room/20210304IPR99208/co2-abgabe-auf-bestimmte-eu-importe-fur-ehrgeizigere-klimaschutzzieleweltweit>, abgerufen am 04.04.2021.

Fischer, Hans-Jörg und Klaus Fischer (2020), Die GmbH in Verantwortungseigentum (VE-GmbH) im Rahmen der Umsetzung globaler Nachhaltigkeitsziele – eine mögliche neue Rechtsform für den Mittelstand. BetriebsBerater 2020, S. 2122-2128.

Fischer, Hans-Jörg (2020), Strafbarkeit der Cum/Ex-Gestaltungen im Steuerrecht. Anmerkungen zum Urteil des LG Bonn vom 18.03.2020 – 62 KLs 1/19. NWB 2020, 3041-3048.

GRI (2019), Topic Standard Project for Tax. A New Global Standard for Public Reporting on Tax. Abzurufen unter: <https://www.globalreporting.org/standards/standards-development/topic-standard-project-for-tax/>, abgerufen am 04.04.2021.

Großmann, Lisa und Wolfgang Obenland (2019), Nachhaltige Entwicklung braucht Steuern, Deutsche Doppelbesteuerungsabkommen im Kohärenzcheck, Berlin, 2019.

de Hessel, Vera (2017), Ökologisch motivierte Normen im geltenden Steuerrecht. Bestandsaufnahme und Bewertung, Boorberg, 2017.

Hey, Johanna (2021), Veranstaltung des Instituts für Finanzen und Steuern der Universität Köln, Sustainability und Steuerrecht – was bedeutet Nachhaltigkeit für das Steuerrecht?, 23.03.2021, <https://www.youtube.com/watch?v=bLEwzxm97Ek&t=556s>, abgerufen am 29.03.2021.

OECD (o.J.). Country-Specific Information on Country-by-Country Reporting Implementation. Abzurufen unter: [Automatic Exchange - Organisation for Economic Co-operation and Development \(oecd.org\)](#), abgerufen am 01.03.2022.

Pufé, Iris (2014), Nachhaltigkeit, 2. Aufl., UVK Verlagsgesellschaft, München und Tübingen, 2014.

Rittberger, Frithjof (o.J.), Nachhaltige Mehrwertsteuer-Reform – ökologische Wende für Nahrung, Kleidung, Verkehr und Energie. Abzurufen unter: [Nachhaltige Mehrwertsteuer-Reform - ökologische Wende für Nahrung, Kleidung, Verkehr und Energie | WeAct \(campact.de\)](#) abgerufen am 24.03.2022.

Schmidt, Ludwig (2020), Kommentar zum EStG, 39. Auflage, München, Beck, 2020.

Tipke, Klaus und Heinrich Wilhelm Kruse-Drüen (2019), Kommentar zur AO/FGO, 163. Ergänzungslieferung, Köln, 2019.

Umweltbundesamt (2021), Umweltbezogene Steuern und Gebühren. Abzurufen unter: <https://www.umweltbundesamt.de/daten/umwelt-wirtschaft/umweltbezogene-steuern-gebuehren#entwicklung-umweltbezogener-steuern>, abgerufen am 23.03.2021.

United Nations (1987), Brundtland-Report. Report of the World Commission on Environment and Development, RN 24. Abzurufen unter: [https://en.wikisource.org/wiki/Brundtland\\_Report](https://en.wikisource.org/wiki/Brundtland_Report), abgerufen am 09.04.2021.

United Nations (o.J.), The 17 Goals. Sustainable Development Goals. Abzurufen unter: <https://sdgs.un.org/goals>, abgerufen am 10.04.2021

## **4 Kostenvergleich zwischen konventioneller und ökologischer Pflanzenproduktion**

*Irina Hundt*

## Inhaltsverzeichnis

4.1	Einleitung.....	63
4.2	Begriffserklärungen.....	63
4.2.1	Das Prinzip der Nachhaltigkeit.....	63
4.2.2	Bestimmungsfaktoren einer ökologischen Landwirtschaft.....	65
4.2.3	Die Kosten- und Leistungsrechnung.....	67
4.3	Die Kosten- und Leistungsrechnung für Vergleiche zwischen konventionellen und ökologischen Produktionsverfahren in der Landwirtschaft.....	67
4.3.1	Aufbau der LKR entsprechend der Vorgehensweise des KTBL.....	67
4.3.2	Vergleich von ökologischem und konventionellem Anbau mit Hilfe der KLR.....	69
4.3.3	Auswertung.....	73
4.3.3.1	Unterschiede zwischen konventionellem und ökologischem Anbau.....	73
4.3.3.2	Preisberechnung für den Verbrauchenden.....	74
4.4	Schlussfolgerungen.....	77

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Kostengliederung für Produktionsverfahren.....	68
--------------	--	----

## Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Elemente einer ökologischen Landwirtschaft.....	65
Tabelle 2:	Annahmen für die KLR.....	69
Tabelle 3:	KLR für Blumenkohl im ökologischen und traditionellen Anbau...	70
Tabelle 4:	Vergleich der Kosten und Leistungen bezogen auf die Produktionsmenge.....	74
Tabelle 5:	Kalkulationsschema von Verkaufspreisen.....	76

## 4.1 Einleitung

Am Beispiel der Produktion von Blumenkohl wird aufgezeigt, dass mit Hilfe der Kosten- und **Leistungsrechnung die Vorteilhaftigkeit des ökologischen Anbaus gegenüber dem konventionellen** Anbau zwar mit Hilfe der verschiedenen Kostenarten nachgewiesen werden kann. Die Berechnung erfolgt unter bestimmten Annahmen bis zum Nettopreis für die Verbraucherinnen und Verbraucher. Die geringere Produktivität in der ökologischen Landwirtschaft wird durch höhere Zuschüsse zwar ausgeglichen und führt so zu einem insgesamt höheren Einkommen des Erzeugers. Nachhaltigkeit beinhaltet aber nicht nur den Schutz der Umwelt, sondern auch die Säulen der Ökonomie und Soziales.

## 4.2 Begriffserklärungen

### 4.2.1 Das Prinzip der Nachhaltigkeit

Das Prinzip der Nachhaltigkeit wurde in der Forstwirtschaft als Art und Weise des Wirtschaftens bezeichnet, bei der der Natur nur so viel entnommen wird, dass sie sich wieder regenerieren kann und auch späteren Generationen zum Wirtschaften zur Verfügung steht. Es sind also die gesamten wirtschaftlichen Geschäftsprozesse langfristig so zu steuern, dass die derzeitigen Bedürfnisse befriedigt werden können ohne den zukünftigen Generationen die Lebensgrundlagen zu entziehen. Dazu muss ein Fließgleichgewicht der natürlichen Ressourcen erreicht werden.<sup>1</sup> Wie dieses Fließgewicht gestaltet werden könnte, geht aus dem Bericht der Enquete-Kommission „Schutz des Menschen und der Umwelt“ (1994) hervor, wobei vier Grundregeln genannt werden:

- (1) Die Abbaurate erneuerbarer Ressourcen soll deren Regenerationsrate nicht überschreiten (Aufrechterhaltung der ökologischen Leistungsfähigkeit).
- (2) Stoffeinträge in die Umwelt müssen sich an der Belastbarkeit der als Senken dienenden Umweltmedien in allen ihren Funktionen orientieren.
- (3) Nicht erneuerbare Ressourcen sollen nur in dem Umfang genutzt werden, in dem ein physisch und funktionell gleichwertiger Ersatz in Form erneuerbarer Ressourcen oder höherer Produktivität der nicht erneuerbaren Ressourcen geschaffen wird.

---

<sup>1</sup> Vgl. Gabler Wirtschaftslexikon, „Nachhaltigkeit“, o.S.

- (4) Das Zeitmaß anthropogener Einträge bzw. Eingriffe in die Umwelt muss in einem ausgewogenen Verhältnis zu der Zeit stehen, die die Umwelt zur Reaktion benötigt.<sup>2</sup>

Wenn durch nachhaltige Geschäftsprozesse die ökologische Effizienz des Unternehmens langfristig verbessert wird ohne die Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmens zu beeinträchtigen, müssen die drei unterschiedlichen Aspekte Ökonomie, Ökologie und Soziales miteinander in Einklang gebracht werden.<sup>3</sup> Das setzt die Erweiterung der vorhandenen unternehmenskritischen Dimensionen Kosten, Qualität, Zeit und Flexibilität voraus.

Wie Nachhaltigkeit gemessen werden kann, wird unterschiedlich in der Literatur diskutiert.<sup>4</sup> Eindimensionale Methoden messen Einzelaspekte der Nachhaltigkeit, wie z.B. der Carbon Footprint die Emissionen. Die ökologische und die soziale Dimension der Nachhaltigkeit werden mit Hilfe von Bilanzen erfasst, der Ökobilanz bzw. der Sozialbilanz.<sup>5</sup> Der ökologische Handabdruck als Gegenstück zum ökologischen Fußabdruck gibt die positiven Einflüsse auf die Umwelt wieder. Mehrdimensionale Methoden der Nachhaltigkeitsbewertung beziehen zwei oder alle drei Aspekte der Nachhaltigkeit ein, wie z.B. die Ökoeffizienz-Bewertung und das Product Sustainability Assessment (PROSA).<sup>6</sup> Nachhaltigkeitsratingagenturen wenden verschiedene Methoden an. Von Thomson Reuters wird der ESG Combined Score von Refinitiv verwendet, der soziale, umweltbezogene und regulative Aspekte sowie nachhaltigkeitsbezogene Kontroversen auf Unternehmensebenen umfasst. Für die Bildung des Scores, der zwischen Null und Eins liegt, werden über 400 verschiedene Datenpunkte für jedes Unternehmen aus Geschäftsberichten, Unternehmenswebseiten, Börsenwerten, Nachhaltigkeitsberichten, Nachrichten und weiteren Quellen herangezogen.<sup>7</sup> Wegen der Intransparenz der angewendeten Methodik bei den Ratingagenturen besteht natürlich auch die Möglichkeit der Täuschung der Ratingnutzer.<sup>8</sup> Eine weitere Methode der Nachhaltigkeitsbewertung bietet das Life Cycle Sustainability Assessment (LCSA).

---

<sup>2</sup> Vgl. Gabler Wirtschaftslexikon, „nachhaltige Entwicklung“, o.S.

<sup>3</sup> Vgl. Gabler Wirtschaftslexikon, „nachhaltige Geschäftsprozesse“, o.S.

<sup>4</sup> Vgl. Lexikon der Nachhaltigkeit, „Indikatoren: Wie kann man Nachhaltigkeit messen? (Archiv), o.S.

<sup>5</sup> Vgl. Bettenbühl, Messung von Nachhaltigkeit, o.S.

<sup>6</sup> Vgl. Andes 2019, S. 17.

<sup>7</sup> Vgl. „Refinitiv ESC Company Scores“, o.S.

<sup>8</sup> Vgl. Döpfner und Schneider 2012, S. 5.

#### 4.2.2 Bestimmungsfaktoren einer ökologischen Landwirtschaft

Der BOELW, der Bund Ökologische Lebensmittelwirtschaft, der sich selbst als „der deutsche Bio-Spitzenverband“ bezeichnet, beschreibt auf seiner Website die Aspekte einer ökologischen Landwirtschaft:<sup>9</sup>

Aspekt	Erläuterung
Wirtschaften im Einklang mit Mensch, Tier und natürlichen Ressourcen	Organisationsprinzip eines weitgehend geschlossenen Betriebsorganismus; individuelle Anpassung an den Standort; zyklische Prozesse und Kreislaufwirtschaft; umweltverträgliche Erzeugung hochwertiger Lebensmittel; langfristige Sicherung der natürlichen Produktionsgrundlagen wie Böden, Artenvielfalt, Gewässer oder Klima; Stärkung der Stabilität und Belastbarkeit der Agrar-Ökosysteme
Arbeiten im Einklang mit der Natur	Nutzung und Förderung der natürlichen Wechselbeziehungen des Ökosystems; Nutzen und Erhalten der natürlichen Ressourcen; Schonung nicht erneuerbarer Energie- und Rohstoffquellen; möglichst geschlossene Stoff- und Energiekreisläufe; starke Beschränkung oder Verbot des Einsatzes von externen Produktionsmitteln, wie z. B. synthetisch hergestellter Stickstoffdünger, chemisch-synthetische Pestizide und Wachstumsregler; Minimierung negativer Auswirkungen auf die in der Landwirtschaft tätigen Menschen, die Nutztiere, den Boden, die Ernte, die Umwelt und die Kunden
Stabile Systeme durch Vielfalt erhalten und stärken	Fruchtfolgegestaltung als Kernstück der Organisation des landwirtschaftlichen Betriebes und der Stabilisierung des Agrar-Ökosystems; Agro-Biodiversität auf den Produktionsflächen als wirksamstes Mittel zur Nutzung selbst regelnder Kräfte und Prozesse; Maßnahmen zur Ertragssicherung aller Kulturen auf hohem Ertragsniveau mit Blick auf die nachhaltige Ressourcennutzung; Förderung von Nützlingen durch Be-

<sup>9</sup> BOELW, Was ist ökologische Landwirtschaft?, o.S.



	gleitstrukturen, wie z.B. Hecken, Säume, Raine, Gewässer; Lebensraum in der Kulturlandschaft auch für Wildtiere und Wildpflanzen
Kreislaufwirtschaft durch Nährstoffmanagement realisieren <sup>10</sup>	Langfristiger Erhalt und Entwicklung des Humusaufbaus; betriebsinternes Verfügbarmachen der Nährstoffe für das pflanzliche Wachstum; auf hohen Gehalt an umsetzbarer, organischer Substanz im Boden, Anregung des Bodenlebens, positive Vorfruchteffekte auf nachfolgend angebaute Kulturen ausgerichtete Fruchtfolge; Zwischenfrüchte (Leguminosen) für weitere Pflanzennährstoffe, mikrobielle Aktivität oder durchlüftende Wurzelsysteme; Regenwürmer; Minimierung von Nährstoffverlusten durch Vermeidungsstrategien wie Anpassung des Aussaattermins oder Düngemanagement
Düngemanagement <sup>11</sup>	Vorwiegend hofeigene Produktion organischer Dünger wie Kompost, Mist, Gülle, Jauche; Zukauf erlaubter organischer Düngemittel in begrenzter Menge; Einsatz von Gesteinsmehlen, Mineralien oder Spurenelementdünger für balancierte Nährstoffversorgung; Verbot von Kunstdünger
Pflanzengesundheit <sup>12</sup>	Stärkung der Selbstregulierung der Gewächse durch robuste Sorten, vielfältige Fruchtfolge; Unkrautverschüttung durch mechanische Verfahren wie Striegel oder GPS-gesteuerte Hackgeräte;  Einsatz naturstofflicher Pflanzenbehandlungsmittel; Verbot chemisch-synthetischer Herbizide; Anlocken von Nützlingen durch Hecken und Blühstreifen

Tabelle 1: Elemente einer ökologischen Landwirtschaft

Nach diesen in Tabelle 1 aufgeführten Kriterien erhebt eine ökologische Landwirtschaft den Anspruch nachhaltig zu sein. Weitgehend geschlossene Wirtschaftskreisläufe werden aufgeführt. Der Begriff „weitgehend“ wird nicht weiter

<sup>10</sup> Vgl. BÖWL, Was ist ökologische Landwirtschaft?, o.S.

<sup>11</sup> Vgl. BÖWL, Düngung im Ökolandbau, o.S.

<sup>12</sup> Vgl. BÖWL, Pflanzengesundheit im Ökolandbau, o.S.

ausgeführt. Auch auf Messmethoden der Nachhaltigkeit einer ökologischen landwirtschaftlichen Produktionsstätte wird hier nicht eingegangen. Ebenso spielt die Säule Soziales keinerlei Rolle.

#### **4.2.3 Die Kosten- und Leistungsrechnung**

Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) bezieht sich auf betrieblich veranlasste Geschäftsvorgänge. Damit sind alle Prozesse in einem Unternehmen gemeint, die für die Erstellung der betrieblichen Leistungen und deren Absatz notwendig sind. Den betrieblichen Leistungen werden die zu ihrer Erzeugung notwendigen Kosten gegenübergestellt, indem der tatsächliche Werteverzehr im Unternehmen erfasst wird.<sup>13</sup> Die so gewonnenen Informationen über die Kostenarten-, die Kostenstellen- und die Kostenträgerrechnung dienen betriebsinternen Berechnungen und Auswertungen. Insbesondere als Vergleichsrechnung bietet sich die KLR an.

### **4.3 Die Kosten- und Leistungsrechnung für Vergleiche zwischen konventionellen und ökologischen Produktionsverfahren in der Landwirtschaft<sup>14</sup>**

#### **4.3.1 Aufbau der KLR entsprechend der Vorgehensweise des KTBL**

Das Kuratorium für Technik und Bauwesen in der Landwirtschaft e.V., kurz KTBL genannt,<sup>15</sup> nutzt für Vergleiche zwischen konventionellen und ökologischen Produktionsverfahren die Teilkostenrechnung. Es werden also ausschließlich die Einzelkosten, die direkt den Verfahren zugeordnet werden können, berücksichtigt.

Wie Abb.1 zeigt, sind die Kosten für die Produktionsverfahren in die Kostengruppen Direktkosten, Arbeiterledigungskosten, Gebäudekosten, Flächenkosten und Rechtekosten unterteilt. Die Arbeiterledigungskosten werden nochmals unterteilt in Kosten für Dienstleistungen, Arbeitsmittel und Arbeitskräfte. Als Gemeinkosten zählen die Kosten, die auf Betriebsebene für die Organisation und Verwaltung der Produktion entstehen, aber einem einzelnen Produktionsverfahren nicht direkt zugerechnet werden können.

---

<sup>13</sup> Vgl. Neitz und Hundt 2018, S.23.

<sup>14</sup> Die in diesem Kapitel aufgeführten Definitionen und Rechengrößen wurden den frei zugänglichen Webanwendungen entnommen. Vgl. KTBL (o.J.), Leisten-Kostenrechnung Pflanzenbau.

<sup>15</sup> Vgl. KTBL (o.J.), Feldarbeitsrechner, o.S.

Für die Berechnungen gelten bestimmte Annahmen. So werden keine Prämien, wie Beihilfen für den Ökolandbau, für Agrarumwelt- und Klimamaßnahmen (AUKM) oder besonders tiergerechte Haltungsverfahren berücksichtigt. Die Erträge sind immer Nettoerträge, d.h. Masseverluste wurden bereits abgezogen. Die KLR In der Pflanzenproduktion beinhaltet auch den kumulierten Energieaufwand, den KEA.

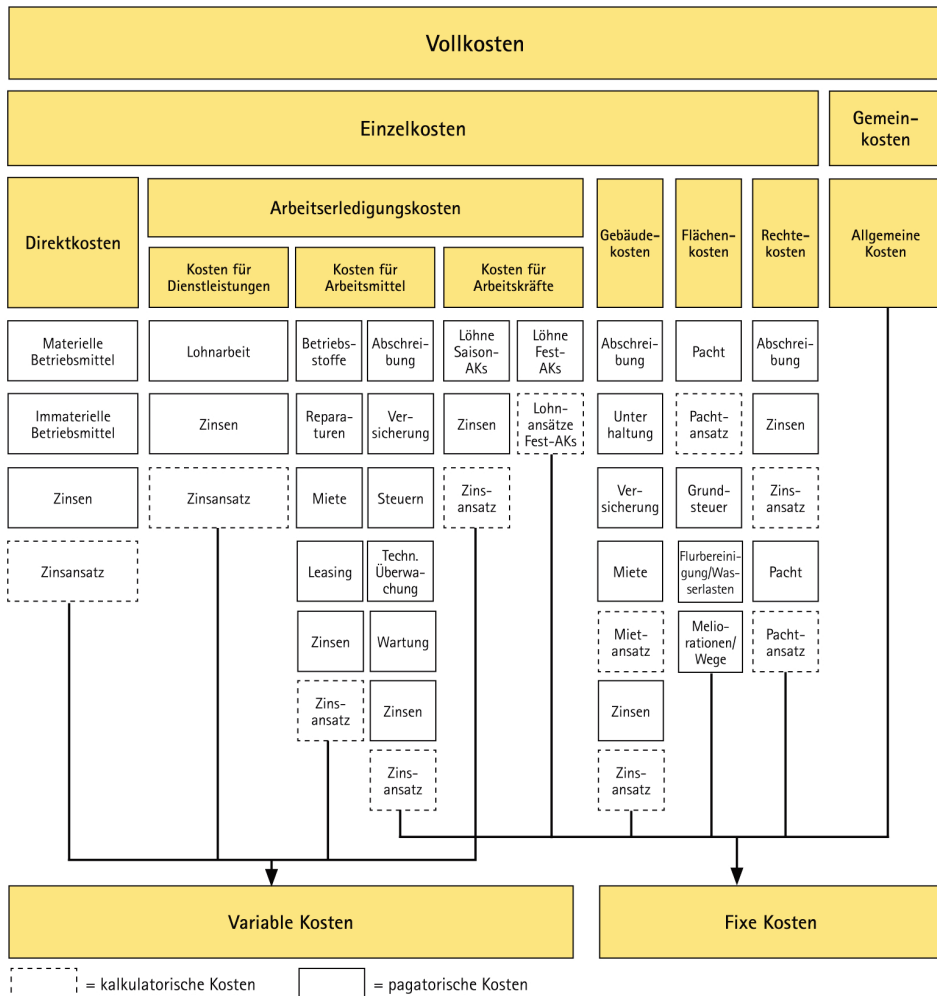


Abbildung 1: Kostengliederung für Produktionsverfahren<sup>16</sup>

<sup>16</sup> Vgl. KTBL, Leistungs- und Kostenrechnung, S. 3.

Weitere Annahmen sind in Tabelle 2 zusammengefasst.

<b>Kosten und Leistungen</b>	<b>Annahmen und Berechnung</b>
Produkte, Betriebsmittel, Betriebsstoffe	Ansatz von Nettopreisen; Preise für Betriebsmittel und Produkte sind unter mittleren Absatz- und Beschaffungsbedingungen realisierbar, basierend auf dem Durchschnitt der letzten drei Jahre unter Berücksichtigung aktueller Preisentwicklungen; selbsterzeugte Betriebsmittel zu Marktpreisen; Wirtschaftsdünger mit 0 €
Maschinen	Anschaffungskosten (AK) zu Listenpreisen, ohne Rabatte; Auslastung von 100%; Restbuchwert von 20% der AK; fixe Maschinenkosten beinhalten Kosten der Unterbringung in Form von Gebäudekosten; Betriebsstoffkosten sind Kosten für den Antrieb; Schmiermittel sind den Reparaturkosten zugeordnet
Gebäude	Investitionsbedarf (HK) eines neu erstellten Gebäudes mit Melkanlagen, Fütterungs- und Entmistungsanlagen, Wirtschaftsdüngerlager; keine Berücksichtigung von Baubenenkosten und Lagerstätten für Grobfutter; jährliche Gebäudekosten beinhalten Abschreibung, Zins-, Unterhaltungs- und Versicherungskosten; Nutzungsdauer (ND) 30, 15 bzw. 10 Jahre; Unterhaltung mit 1%, 2% bzw. 3% der HK; Versicherungskosten 0,2% der HK
Arbeitsleistung	Häufigkeit der Durchführung des Arbeitsvorganges ist bereits in den variablen und fixen Maschinenkosten, den Kennzahlen zum Arbeitszeit- und Dieselbedarf und den KEA-Werten berücksichtigt, nicht berücksichtigt wird der Arbeitszeitbedarf für Betriebsführungsarbeiten

Tabelle 2: Annahmen für die KLR

#### **4.3.2 Vergleich von ökologischem und konventionellem Anbau mit Hilfe der KLR**

Am Beispiel der Gemüseart Blumenkohl wird das von der KTBL genutzte Schema für die KLR aufgeführt. Einheitliche Bedingungen sind: Frischmarktware, Sommeranbau, Schlaggröße 2 ha, mittleres Ertragsniveau, mittlerer Boden, Hof-Feld-

Entfernung 2 km, 67-kw-Mechanisierung. Der ökologische Anbau von Blumenkohl erfolgt nach einer Gründüngung. Beim konventionellen Anbau wird eine 1,2 m Beetbreite angenommen.

Blumenkohl ökologisch				Blumenkohl konventionell		
Menge	Preis	Betrag in €/ha	Kosten und Leistungen	Menge	Preis	Betrag in €/ha
22.500 Stück/ha	0,85 €/Stück	19.125,00	<b>Leistung Blumenkohl</b>	21.000 Stück/ha	0,52 €/Stück	10.920
30.000 Stück/ha	0,06 €/Stück	1.800	<b>Jungpflanzen</b>	27.000 Stück/ha	0,06 €/Stück	1.620
1.080,00 Kg/ha	0,69 €/kg	745,20	<b>Haarmehlpellets (14%N)</b>	-	-	-
-	-	-	<b>Diamonphosphat</b>	75,00 Kg/ha	0,42 €/kg	31,50
-	-	-	<b>Kalidünger</b>	175 kg/ha	0,31 €/kg	54,25
680 kg/ha	0,38 €/kg	258,40	<b>Kali-Magnesia</b>	70,00 Kg/ha	0,38 €/kg	26,60
-	-	-	<b>Kalkammonsalpeter</b>	880 Kg/ha	0,23 €/kg	202,40
2,00 t/ha	40,70 €/t	81,40	<b>Kohlensaurer Kalk</b>	1,00 t/ha	40,70 €/t	40,70
3,00 kg/ha	47,00 €/kg	141,00	<b>Bacillus thuringiensis</b>	-	-	-
-	-	-	<b>Blumenkohl Fungizid</b>			128,88
-	-	-	<b>Blumenkohl Herbizid</b>			49,50
-	-	-	<b>Blumenkohl Insektizid</b>			136,52
		132,00	<b>Insektizid</b>	-	-	-

Blumenkohl ökologisch				Blumenkohl konventionell		
Menge	Preis	Betrag in €/ha	Kosten und Leistungen	Menge	Preis	Betrag in €/ha
			ökologisch			
17.460,00 €/ha	28,79 € /1000 €	502,67	Hagelversicherung	9.970 €/ha	28,79 €/1000€	287,04
10.000,00 m <sup>2</sup> /ha	0,06 €/m <sup>2</sup>	600,00	Kulturschutz-Netz (N=10a)	-	-	-
19.125,00 €/ha	8,70 €/100€	1.663,88	Vermarktungsgebühr	10.920,00 €/ha	8,70 €/100€	950,04
750,00 m <sup>3</sup> /ha	0,23 €/m <sup>3</sup>	172,50	Wasser, Bewässerungsnetz	1.200,00 m <sup>3</sup> /ha	0,23 €/m <sup>3</sup>	276,00
2,60 m <sup>3</sup> /ha	1,80 €/m <sup>3</sup>	4,68	Wasser, öffentliches Trinkwasser	4,00 m <sup>3</sup> /ha	1,80 €/m <sup>3</sup>	7,20
1.109,46 €/ha	0,03 €/€	33,28	Zinskosten 3 Monate	715,15 €/ha	0,03 €/€	21,45
		6.135,01	Summe Direktkosten			3.832,08
		12.989,99	direktkostenfreie Leistung			7.087,92
		514,43	variable Maschinenkosten			602,30
189,65 Akh/ha	13,25 €/Akh	2.618,86	variable Lohnkosten	229,27 €/AKh	13,25 €/Akh	3.037,83

Blumenkohl ökologisch				Blumenkohl konventionell		
Menge	Preis	Betrag in €/ha	Kosten und Leistungen	Menge	Preis	Betrag in €/ha
		16,50	Dienstleistungen			16,50
787,45 €/ha	0,03 €/€	23,62	Zinskosten 3 Monate	914,16 €/ha	0,03 €/€	27,41
		9.308,42	Summe variable Kosten			7.516,12
		9.816,58	Deckungsbeitrag			3.403,88
		485,90	fixe Maschinenkosten			
42,48 AKh/ha	21,00 €/Akh	892,08	fixe Lohnkosten	38,40 AKh/ha	21,00 €/Akh	806,40
		10.686,40	Summe Direkt- und Arbeiterledigungskosten			9.272,61
		8.438,60	Direkt- und arbeiterledigungsfreie Leistung			1.647,39
		4.551,39	Arbeiterledigungskosten			5.440,53

Tabelle 3: KLR für Blumenkohl im ökologischen und traditionellen Anbau

Die Berechnung der Maschinen- und Lohnkosten kann der Datenbank Leistungs- und Kostenrechnung der KTBL entnommen werden.<sup>17</sup> Dazu sind in das Berechnungsschema lediglich die oben aufgeführten Bedingungen einzugeben, wie Frischmarktware, Schlaggröße usw.

### **4.3.3 Auswertung**

#### **4.3.3.1 Unterschiede zwischen konventionellem und ökologischem Anbau**

Worin unterscheiden sich der konventionelle und der ökologische Anbau, außer im Preis für das Produkt und der entsprechend unterschiedlichen Vermarktungsgebühr, die für den ökologischen Anbau das 1,7-fache beträgt? Im Wesentlichen sind zwei Unterschiede zu erkennen, die zum einen in der vorgeschriebenen Düngung und zum anderen in der erlaubten Insektizid- und Pestizidverwendung liegen. Die entsprechenden Kosten für den ökologischen Anbau einschließlich Kulturschutznetz sind fast dreimal so hoch (genau 292,09%) wie beim konventionellen Anbau.

Eine Betrachtung der Stückleistungen und Stückkosten zeigt Tabelle 4.

Trotz der höheren direkten Kosten entsteht beim ökologischen Anbau ein 2,75-fach höherer Deckungsbeitrag, der sich vor allem aus dem um 163,46% höheren Erzeugerpreis ergibt. Die Vorteilhaftigkeit für den Landwirt ist damit nachgewiesen. Die Vorteilhaftigkeit für die Gesellschaft ergibt sich per se durch den weitgehenden Verzicht von Pestiziden und dem Düngemanagement. Gemessen wird allerdings die Nachhaltigkeit des ökologischen Anbaus mit keiner der unter Punkt 1.2 aufgeführten Messmethoden. Bei den Berechnungen wird die soziale Säule der Nachhaltigkeit insofern berücksichtigt, dass der Mindestlohn bei der Berechnung der Lohnkosten angesetzt wird.

---

<sup>17</sup> Vgl. KTBL, Leistungs-Kostenrechnung, o.S.



<b>Leistungen und Kosten bezogen auf Produktionsmenge für <i>Blumenkohl, ökologisch</i> €/Stück</b>	<b>Stückleistungen und Stückkosten Kennzahl</b>	<b>Leistungen und Kosten bezogen auf Produktionsmenge für <i>Blumenkohl, konventionell</i> €/Stück</b>
0,85	<b>Leistung</b>	0,52
0,27	<b>Direktkosten</b>	0,18
0,58	<b><i>Direktkostenfreie Leistung</i></b>	0,34
0,02	<b>Variable Maschinenkosten</b>	0,03
0,12	<b>Variable Lohnkosten</b>	0,14
0,00	<b>Dienstleistungen</b>	0
0,00	<b>Zinskosten 3 Monate</b>	0
0,41	<b><i>Summe variable Kosten</i></b>	0,36
0,44	<b><i>Deckungsbeitrag</i></b>	0,16
0,02	<b>Fixe Maschinenkosten</b>	0,05
0,04	<b>Fixe Lohnkosten</b>	0,04
0,47	<b><i>Summe Direkt- und Arbeitserledigungskosten</i></b>	0,44
0,38	<b><i>Direkt- und arbeitserledigungsfreie Leistung</i></b>	0,08
0,20	<b>Arbeitserledigungskosten</b>	0,26
2,00	<b>Gesamtenergieaufwendung MJ/Stück</b>	2,00

Tabelle 4: Vergleich der Kosten und Leistungen bezogen auf die Produktionsmenge

#### 4.3.3.2 Preisberechnung für den Verbrauchenden

Doch die höheren Preise muss auch der Verbrauchende akzeptieren. Die direkt auf den Höfen verkauften Produkte machen nur einen geringen Teil aus. Zum Erzeugerpreis kommen i.d.R. noch die Kostenzuschläge des Vermarkters und des Groß- und Einzelhandels hinzu. Ehe das Produkt also vom Biolandwirt zum Verbrauchenden kommt, durchläuft es i.d.R. noch mehrere Handelsstufen, die jeweils zumindest ihre damit verbundenen Kosten und natürlich einen entsprechenden Gewinn realisieren wollen. Für die Verbraucherinnen und Verbraucher kommt dann noch die Umsatzsteuer hinzu. In jeder Handelsstufe wird das in

Abb. 2 gezeigte Kalkulationsschema angewendet, um über einen entsprechenden Verkaufspreis die eigenen Kosten abzudecken und einen Gewinn zu realisieren.

Vereinfachend wird im Handel mit der Handelsspanne oder dem Kalkulationszuschlag gerechnet. Die Handelsspanne gibt an, wie viel Prozent vom Verkaufspreis bleiben, um die Kosten und den Gewinn zu decken.

Handelsspanne =  $(\text{Nettoverkaufspreis} - \text{Einstandspreis}) / \text{Nettoverkaufspreis}$

Der Kalkulationszuschlag zeigt, wie viel auf den Einstandspreis aufgerechnet wird, um zum Verkaufspreis zu kommen.

Einstandspreis + Kalkulationszuschlag = Nettoverkaufspreis

Rechnet man z.B. vereinfachend mit dem Erzeugerpreis für konventionellen Blumenkohl von 0,52 € als Einstandspreis über alle weiteren Handelsstufen mit einem durchschnittlichen Nettoverkaufspreis an den Verbrauchenden für Blumenkohl von 2 €, ergibt sich eine Handelsspanne von 74% bzw. ein Kalkulationszuschlag von 284,62%. Wendet man diese Zahlen auf den ökologisch produzierten Blumenkohl an, muss ein Betrag von 2,42 € auf den Erzeugerpreis aufgeschlagen werden und es ergibt sich ein Nettoverkaufspreis von wenigstens 3,27 €.

### Das Kalkulationsschema

Listeneinkaufspreis
- Lieferrabatt
= Rechnungs- oder Zieleinkaufspreis
- Lieferskonto
= Bareinkaufspreis
+ Bezugskosten (z.B. Versandkosten; ohne Umsatzsteuer)
= Bezugspreis
+ Handlungskosten (z.B. Miete der Geschäftsräume)
+ Lagerzins
= Selbstkosten
+ Gewinnaufschlag
= Barverkaufspreis
+ Kundenkonto (in Hundert)
+ Vertreterprovision (in Hundert)
= Rechnungs- oder Zielverkaufspreis
+ Kundenrabatt
= Listenverkaufspreis
+ Umsatzsteuer
= <b>Bruttoverkaufspreis</b>

Tabelle 5: Kalkulationsschema von Verkaufspreisen<sup>18</sup>

<sup>18</sup> Vgl. Controlling-Portal (o.J.), Preiskalkulation, o.S.

#### 4.4 Schlussfolgerungen

Im Brundtland-Bericht<sup>19</sup> werden in Zusammenhang mit der Diskussion um den Begriff der Nachhaltigkeit die vordringlich zu befriedigenden Bedürfnisse der Armen in den Vordergrund gestellt, wobei ökologische Grenzen berücksichtigt werden sollen. Ein Wachstum sollte nur insoweit erfolgen, dass auch zukünftige Generationen ihre Bedürfnisse noch befriedigen können. Die dazu notwendigen wirtschaftspolitischen Maßnahmen werden in der Eindämmung des Bevölkerungswachstums und in der Verbesserung von Ausbildung, Gesundheit und Ernährung gesehen.<sup>20</sup> Eine Verbesserung der Ernährung für weite Kreise der Bevölkerung mittels ökologisch hergestellter Lebensmittel dürfte aber zum einen an den höheren Preisen für solche Produkte scheitern. Für die knapp 7 Mio. Menschen<sup>21</sup> in Deutschland, die Leistungen der sozialen Mindestsicherung erhalten, sind höhere Preise für ökologisch produzierte Lebensmittel nicht im Regelsatz enthalten. Auch für die 7,3 Mio. Haushalte,<sup>22</sup> die unter dem durchschnittlichen Einkommen liegen, dürfte der Preis der Lebensmittel und nicht die Art der Produktion erstes Entscheidungskriterium für den Kauf sein. Zum anderen würde bei gleichem Konsum für eine überwiegend ökologische Ernährung in Deutschland rund 40 Prozent mehr Fläche als für die konventionelle Produktion benötigt werden.<sup>23</sup> Diese Fläche aber steht derzeit nicht zur Verfügung. Weitere Aspekte kommen hinzu:<sup>24</sup>

- (1) Die Umsatzerlöse in der konventionellen Landwirtschaft lagen in den letzten 10 Jahren durchschnittlich bei 3.450 €/ha im Vergleich zur ökologischen Produktion mit 2.060 €/ha. Aber das Betriebsergebnis der konventionellen Bauern ist wegen der höheren Produktivität höher als das der Biobetriebe. Zum Vergleich: 70 dt/ha Getreide, statt 34 dt/ha; die Milchleistung je Kuh unterscheidet sich um 30%.
- (2) Die Marktanteile der ökologisch hergestellten Lebensmittel sind zu gering, um eine Versorgung zu gewährleisten: Biogetreide unter 3%, Milch knapp unter 4%, bei Schweinen unter 1%, Rindfleisch etwa bei 5%. Zweistellig ist der Bio-Marktanteil bei Eiern sowie bei Obst und Gemüse.

---

<sup>19</sup> Vgl. Gabler Wirtschaftslexikon, „Brundtland-Bericht“, o.S.

<sup>20</sup> Vgl. Gabler Wirtschaftslexikon, „Nachhaltige Berichterstattung“, o.S.

<sup>21</sup> Statistisches Bundesamt, Pressemitteilung Nr. 434 vom 30.10.2020.

<sup>22</sup> Vgl. Bundeszentrale für politische Bildung 2020, o.S.

<sup>23</sup> Vgl. Zinke 2019, o.S.

<sup>24</sup> Vgl. Zinke 2021, o.S.

- (3) Biobetriebe erzielen ein ca. 10% höheres Einkommen, das aber aus den höheren Subventionen resultiert. Zwar machten die Subventionen auch bei den konventionellen Betrieben im Mittel der letzten 10 Jahre knapp die Hälfte des betrieblichen Einkommens aus, bei Biobetrieben aber drei Viertel.

Insofern erscheint es nur logisch, wenn von der Landwirtschaft gefordert wird, dass die Ökologie nicht einseitig im Vordergrund stehen soll, sondern die drei Säulen der Nachhaltigkeit Soziales, Ökonomie und Ökologie miteinander in Einklang zu bringen sind: benötigt werden produktive und zugleich umweltfreundliche Systeme. Solche Systeme standörtlich angepasst zu entwickeln, erfordert die intelligente Kombination von Methoden des Ökolandbaus und der konventionellen Landwirtschaft – auch unter Berücksichtigung ganz neuer Technologien. Den “Erfinder der Nachhaltigkeit“, den Forstwirt Carl von Carlowitz hätte das sicherlich gefreut.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> Vgl. Zinke 2019, o.S.

## **Literaturverzeichnis**

- Andes, Lisa et al. (2019), Methodensammlung zur Nachhaltigkeitsbewertung: Grundlagen, Indikatoren, Hilfsmittel. Karlsruhe: Karlsruher Institut für Technologie.
- Bettenbühl, Jonas (o.J.): Messung von Nachhaltigkeit. Abzurufen unter: Wie wird Nachhaltigkeit gemessen? Hier mehr erfahren (nachhaltigkeit-in-unternehmen.de), abgerufen am 08.01.2022.
- Bundeszentrale für politische Bildung (2020), Einkommen privater Haushalte. Abzurufen unter: <https://m.bpb.de/nachschlagen/Zahlen-und-Fakten/soziale-situation-in-deutschland/61754/einkommen-privater-haushalte>, abgerufen am 08.01.2022.
- Bund ökologische Landwirtschaft (BÖLW) (o.J.), Was ist Ökologische Landwirtschaft? Abzurufen unter: Was ist Ökologische Landwirtschaft? | Bund Ökologische Lebensmittelwirtschaft (boelw.de), abgerufen am 09.01.2022.
- Bund ökologische Landwirtschaft (BÖLW) (o.J.), Düngung im Ökolandbau. Abzurufen unter: <https://www.boelw.de/themen/pflanze/duengung/>, abgerufen am 09.01.2022.
- Bund ökologische Landwirtschaft (BÖLW) (o.J.), Pflanzengesundheit im Ökolandbau. Abzurufen unter: <https://www.boelw.de/themen/pflanze/gesundheit/>, abgerufen am 09.01.2022.
- Controlling-Portal (o.J.), Preiskalkulation – Wie kalkuliere ich meinen Verkaufspreis? Abzurufen unter: Preiskalkulation - Wie kalkuliere ich meinen Verkaufspreis? (controllingportal.de), abgerufen am 18.03.2022.
- Döpfner, Claudia und Hans-Albert Schneider (2012), Nachhaltigkeitsratings auf dem Prüfstand: Pilotstudie zu Charakter, Qualität und Vergleichbarkeit von Nachhaltigkeitsratings. Abzurufen unter: Nachhaltigkeitsstudie2012 (cric-online.org), abgerufen am 09.01.2022.
- Gabler Wirtschaftslexikon (o.J.), „Brundtland-Bericht“. Abzurufen unter: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/brundtland-bericht-31835>, abgerufen am 09.01.2022.
- Gabler Wirtschaftslexikon (o.J.), „Nachhaltige Entwicklung“. Abzurufen unter: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/nachhaltige-entwicklung-40414/version-263797>, abgerufen am 09.01.2022.

Gabler Wirtschaftslexikon (o.J.), „Nachhaltige Geschäftsprozesse“. Abzurufen unter <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/nachhaltige-geschaeftsprozesse-53448/version-276537>, abgerufen am 09.01.2022.

Gabler Wirtschaftslexikon (o.J.), „Nachhaltigkeit“. Abzurufen unter: [Revision von Nachhaltigkeit vom Mo., 19.02.2018 - 15:09 • Definition | Gabler Wirtschaftslexikon](#), abgerufen am 09.01.2022.

KTBL (o.J.), Feldarbeitsrechner. Abzurufen unter: [KTBL-Feldarbeitsrechner](#), abgerufen am 18.03.2022.

KTBL (o.J.), Leisten-Kostenrechnung Pflanzenbau. Abzurufen unter: [Leistungs-Kostenrechnung Pflanzenbau \(ktbl.de\)](#), abgerufen am 22.03.2022.

Kuratorium für Technik und Bauwesen in der Landwirtschaft (KTBL) (o.J.), Leistungs-Kostenrechnung Pflanzenbau. Abzurufen unter: <https://daten.ktbl.de/dslkrpflanze/postHv.html?jsessionid=C80168EA9C27CEA203FB2CEEBA7F4037>, abgerufen am 08.01.2022.

Lexikon der Nachhaltigkeit (o.J.), Indikatoren: Wie kann man Nachhaltigkeit messen? (Archiv). Abzurufen unter: [Lexikon der Nachhaltigkeit | Archiv | Indikatoren: Wie kann man Nachhaltigkeit messen? \(Archiv\)](#), abgerufen am 08.01.2022.

Neitz, Bernd und Irina Hundt (2018), Grundlagen des Rechnungswesens nach HGB und IFRS, Berlin: Verlag Wissenschaft & Praxis, 3. Auflage 2018.

Refinitiv ESC Company Scores (o.J.). Abzurufen unter: [ESG Scores | Refinitiv](#), abgerufen am 10.01.2022.

Statistisches Bundesamt, Pressemitteilung Nr. 434 vom 30.10.2020, abgerufen am 10.01.2022.

Zinke, Olaf (2019), Landwirtschaft. Öko ist nicht nachhaltiger als konventionell. Abzurufen unter: [Landwirtschaft: Öko ist nicht nachhaltiger als Konventionell | agrarheute.com](#), abgerufen am 22.03.2022.

Zinke, Olaf (2021), Wie erfolgreich ist der Ökolandbau wirklich? Kosten, Erlöse, Fakten. Abzurufen unter: <https://www.agrarheute.com/management/betriebsfuehrung/erfolgreich-oekolandbau-wirklich-kosten-erloese-fakten-579308>, abgerufen am 22.03.2022.

## **5 Die unterschätzte Bedeutung des normativen Controllings**

*Jessica Lange*



**Inhaltsverzeichnis**

5.1	Das normative Controlling als Teil des normativen Managements.....	85
5.2	Das normative Controlling im Detail .....	89
5.3	Das normative Controlling als Teil des Nachhaltigkeitscontrollings.....	93

**Abbildungsverzeichnis**

Abbildung 1:	Managementebenen.....	86
Abbildung 2:	Controllingebenen.....	90

## 5.1 Das normative Controlling als Teil des normativen Managements

Management ist der strukturelle und sachzielorientierte Teil der Gesamtunternehmensführung. Es geht um das organisatorische Funktionieren und die planmäßige Umsetzung von Maßnahmen. Systeme, Strukturen und Prozesse müssen gestaltet, d.h. hinterfragt, analysiert und ggf. verändert werden.<sup>1</sup>

Siller schreibt: „Controlling ist Management-Support“.<sup>2</sup> Es geht also im Controlling generell darum, das Management bei allen Aufgaben zu unterstützen. Engführen lässt sich dies auf die Hauptaufgaben Planung, Steuerung, Kontrolle sowie Koordination und Information. Controller ergänzen das methodische und betriebswirtschaftliche Wissen der Manager. Sie entlasten das Management durch die Übernahme von Aufgaben und agieren im Rahmen der Früherkennung auch präventiv.<sup>3</sup> In den letzten Jahren und Jahrzehnten hat sich das Controlling als zentrale Unternehmensfunktion herausgestellt, die ein umfassendes Steuerungsinstrument für das gesamte Unternehmen ist. Der Controller hat in den meisten Unternehmen inzwischen eine immer größere Entscheidungsbeteiligung und kann als „Business Partner“ des Managements begriffen werden.<sup>4</sup>

Es lassen sich von den Strukturen und Prozessen her drei Managementebenen unterscheiden: normativ, strategisch und operativ. Ein ganzheitliches Management beinhaltet alle drei Managementebenen und ist sich auch deren Verwobenheit bewusst.<sup>5</sup>

Das normative Management gibt dabei den Gesamtrahmen vor, in dem das strategische und das operative Management agieren. Koch spricht auch von der obersten und generellsten Gestaltungsebene.<sup>6</sup> Während der „positive Vorsteuerungszusammenhang zwischen strategischem und operativem Management“<sup>7</sup> oftmals anerkannt ist, ist der ebenfalls existierende Gestaltungszusammenhang zwischen normativem und strategischem Management kaum bekannt. Dabei kann dies sogar als besonders wichtiger Angelpunkt eines ganzheitlich funktionierenden Managements begriffen werden. Je mehr es der Unternehmensführung gelingt passende Werte und Normen und eine positive Unternehmenskultur

---

<sup>1</sup> Vgl. Siller 2019, S. 45f.

<sup>2</sup> Ebd. S. 57.

<sup>3</sup> Vgl. ebd., S. 59.

<sup>4</sup> Vgl. Wellbrock et al. 2020, S. 8.

<sup>5</sup> Vgl. Thommen und Achleitner 2012, S. 923 f.

<sup>6</sup> Vgl. Koch 2006, S. 127.

<sup>7</sup> Siller 2019, S. 74.

zu etablieren, desto eher werden sich auch strategischer und operativer Erfolg einstellen.<sup>8</sup>

Die Abbildung 1 zeigt die Aufgaben und Zusammenhänge der drei Managementebenen auf. Dies lässt sich gut als Rahmenmodell verstehen. Die normative Ebene bildet dabei den Rahmen für die strategische Ebene, die wiederum den Rahmen für die operative vorgibt. Die normative Ebene gibt anhand der Unternehmensidentität als Gestaltungsrahmen die Möglichkeiten für die strategischen Ebene vor. Strategien außerhalb dieser Identität werden nur schwer wirklich im Unternehmen umzusetzen sein. Aufgabe innerhalb der strategischen Ebene ist es, Strategien zur Sicherung der Existenz am Markt innerhalb dieser Unternehmensidentität zu entwickeln. Dazu bedient sie sich beispielsweise der Parameter von Kernkompetenzen und Erfolgspotenzialen. Die operative Ebene hat schließlich die Aufgabe diese Strategien möglichst effizient, d.h. ressourcenoptimal, umzusetzen.

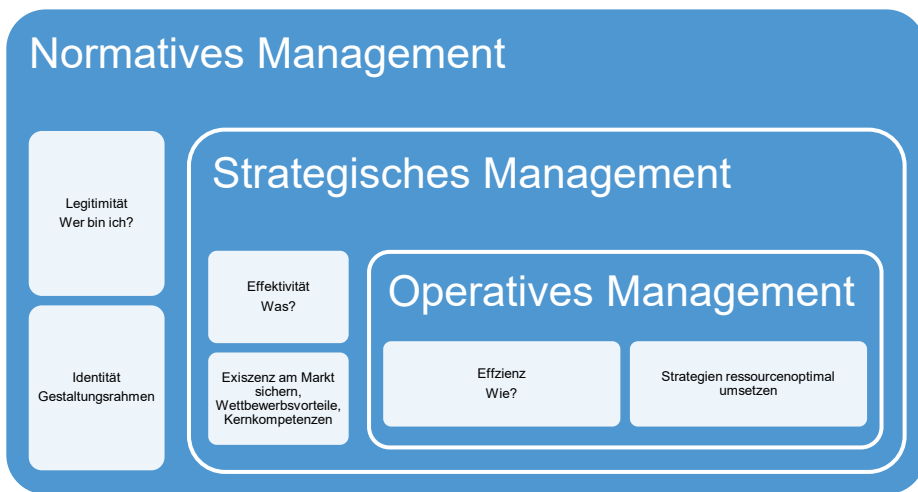


Abbildung 1: Managementebenen (Lange 2021, Werteorientierte Führung in Theorie und Praxis, S. 8f.)

Betrachten wir das normative Management genauer. Es geht darum, die Unternehmensidentität zu gestalten und damit den Bestand und die Entwicklungsfähigkeit der Organisation in einer sehr langfristigen Perspektive zu sichern.<sup>9</sup> Maßstab der normativen Ebene ist dabei stets die Legitimität der Organisation bzw. des Verhaltens ihrer Mitglieder. Die Betrachtung der ökonomischen Rationalität,

<sup>8</sup> Vgl. Siller 2019, S. 74

<sup>9</sup> Vgl. Bleicher 2011, S. 89.

die für Controllerinnen und Controller (und auch Managerinnen und Manager) oft üblicher ist, folgt erst später auf der strategischen und operativen Ebene. Die Zielsetzung der Legitimität inkludiert die moralische Verantwortung des Unternehmens gegenüber der Gesellschaft. Dazu muss im Rahmen der Organisationspolitik verschiedenen Ansprüchen von unterschiedlichen Stakeholdern Rechnung getragen werden. Es geht darum dem Unternehmen einen Sinn zu geben und diesen mittels passender Instrumente (z.B. Leitbild) zu verwirklichen. Die normative Ebene wird auch als Fundament oder begründende Ebene bezeichnet. Der geschaffene Sinn begründet das Tun des Unternehmens. Die passenden Fragestellungen dazu sind „Warum?“ und „Wozu?“. <sup>10</sup>

Durch die Sicherstellung der Legitimität erhält ein Unternehmen von der es umgebenden Gesellschaft eine sogenannte „license to operate“. Für diese Lizenz müssen sich das verfolgte Geschäftsmodell und der grundsätzliche Unternehmenszweck gesellschaftlich bewähren. Dies gelingt, wenn die Erwartungen hinsichtlich gesellschaftlicher Normen dauerhaft und überzeugend gegenüber den Anspruchsgruppen erfüllt werden. Die „license to operate“ sichert die Zukunftsfähigkeit einer Organisation und muss stetig wieder neu erarbeitet bzw. bestätigt werden. <sup>11</sup> Eine solche gesellschaftliche Erwartung ist heute beispielsweise eine ganzheitliche Beachtung von Nachhaltigkeit.

Blicken wir nochmal kurz im Detail auf den Begriff der Unternehmensidentität. Diese skizziert die Stellung des Unternehmens in der Gesellschaft. Sie definiert seine Grenzen zum Umfeld und die Art seiner Außenbeziehungen. <sup>12</sup> Daraus entstehen die verfolgten Unternehmenswerte, aus denen Normen abgeleitet werden und die in Summe die Unternehmenskultur bilden. Dies bestimmt den Kern der grundsätzlichen Unternehmenspolitik und der daraus resultierenden Managementansätze.

Um den Aufgaben gerecht zu werden, sollte im normativen Management als erster Schritt eine passende Vision formuliert werden, <sup>13</sup> die vor allem den Organisationsmitgliedern intern eine richtungsweisende Orientierung hinsichtlich der Unternehmensidentität und der Entwicklungsvorstellungen gibt. Diese Vision sollte prägnant, authentisch und zukunftsweisend formuliert sein und so kommuniziert werden, dass sie allen Organisationsmitgliedern bekannt und verständlich ist. Für viele Unternehmen ist es sinnvoll, zusätzlich zur Vision noch eine Mission zu formulieren. Diese ist etwas ausführlicher und gegenwartsbezogener als die Vision,

---

<sup>10</sup> Vgl. Ulrich 1984, S. 332.

<sup>11</sup> Vgl. Vollmar, 2016, S. 803.

<sup>12</sup> Vgl. Koch, 2006, S. 128.

<sup>13</sup> Vgl. Siller 2019, S. 61f.

wird jedoch aus dieser als Basis abgeleitet. Die Mission erklärt den Zweck und Auftrag des Unternehmens.<sup>14</sup> Im Idealfall lässt sich daraus auch der gesellschaftliche Nutzen bzw. die gesellschaftliche Positionierung des Unternehmens erkennen. Im Sinne von Nachhaltigkeit wäre dies ein guter Ausgangspunkt für die Verortung in Stakeholderdialogen. Daraus können Erwartungen an das Unternehmen abgeleitet werden.

Aus der Vision (und Mission) können dann normative Ziele abgeleitet werden, deren Erreichung später durch das normative Controlling zu überprüfen ist. Beispiele für solche normativen Zielsetzungen sind die Weiterentwicklung der Unternehmenskultur, die Gestaltung von Leitbild und Verhaltenskodex oder die korrekte Umsetzung einer transparenten Unternehmensführung (Corporate Governance). Auch die Überprüfung eines Normen-Strategie-Fit, d.h. das Zusammenpassen von normativem und strategischem Management gehört zu solchen Zielsetzungen.<sup>15</sup> Hier sollte sowohl das normative als auch das strategische Controlling aktiv eingebunden werden.

Auf der normativen Ebene ist auch eine Beschäftigung mit dem Themenbereich der Unternehmensethik zentral. Dabei ist Ethik die Wissenschaft und damit fundierte Reflexion über die jeweils geltende Moral;<sup>16</sup> bei Unternehmensethik folglich die Reflexion der gesellschaftlichen Werte und Normen im Wirtschaftskontext. Auf der Ebene des normativen Managements positioniert sich das Unternehmen mittels seiner Identität zu dieser gesellschaftlichen Moral. Für einen normativen Manager (und auch einen normativen Controller) ist es dabei wichtig, grundlegende Kenntnisse über Ethik als solches zu haben, um die Auswirkungen gesellschaftlicher Positionen und Reaktionen auf Unternehmenshandlungen verstehen zu können. Im wirtschaftlichen Kontext ist gerade das herrschende Dilemma zwischen Moral und Profit immer wieder zu beachten. Stakeholderdialoge können hier helfen, gesellschaftliche Werte zu ergründen und sich als Unternehmen entsprechend zu positionieren. Der (normative) Controller kann sich hier beispielsweise als ethischer Sparringspartner gegenüber dem Management zeigen. So können Entscheidungen aus unterschiedlichen (ethischen) Perspektiven beleuchtet werden.<sup>17</sup> Letztendlich ist auch Controlling als Teil einer Corporate Governance zu verstehen und sollte einen Beitrag für ein verantwortungsvolles unternehmerisches Handeln leisten.<sup>18</sup>

---

<sup>14</sup> Vgl. Bleicher 2011, S. 89.

<sup>15</sup> Vgl. Siller 2019, S.63.

<sup>16</sup> Vgl. Pieper 2007, S. 17.

<sup>17</sup> Vgl. Hilbert 2019, S. 533.

<sup>18</sup> Vgl. Wömpener und Bernatzky 2013, S. 210.

Nach dieser Einordnung des normativen Managements und Controllings folgt im nächsten Abschnitt ein intensiverer Blick auf das normative Controlling.

## 5.2 Das normative Controlling im Detail

Das Controlling folgt auf allen Managementebenen und unterstützt das Management bei den anfallenden Aufgaben. Siller führt dazu aus, dass Controlling die „betriebswirtschaftlich fundierte, normen-, strategie-, erfolgs- und finanzorientierte Regelung“ der Organisation ist.<sup>19</sup>

Während das operative Controlling das übliche Tagesgeschäft (anhand der (quantitativen) Größen Erfolg (Ertrag/Aufwand bzw. Leistungen/Kosten) und Liquidität (Einzahlungen/Auszahlungen) darstellt, hat das strategische Controlling bereits mit schwerer handhabbaren qualitativen Größen (Stärken, Schwächen, Chancen, Risiken) zu tun.<sup>20</sup> Aber auch dafür haben sich in den letzten Jahren und Jahrzehnten Instrumente und Prozesse etabliert, wie beispielsweise die beliebten Portfolio- oder Potenzialanalysen. Für die Planung, Steuerung und Kontrolle von Werten, Normen, dem Leitbild oder dem Image gibt es hingegen bisher kaum wirklich etablierte Verfahren und Vorgehensweisen.<sup>21</sup> Das normative Controlling führt ein Schattendasein. Kaum ein Unternehmen plant, steuert und kontrolliert sein Werteprofil, Leitbild oder seine Unternehmenskultur.

Dies lässt sich schon anhand einer einfachen Suche bei Google nachvollziehen. Während es beim Suchbegriff „normatives Controlling“ nur etwa 96.100 Ergebnisse gibt, sind es beim Begriff „strategisches Controlling“ schon mehr als das Zehnfache (986.000 Ergebnisse). Auch dies ist jedoch noch gering: der Begriff „operatives Controlling“ erreicht mehr als das Doppelte, 2.280.000 Ergebnisse.<sup>22</sup> Ähnliche Verteilungen lassen sich auch bei Literatur zu den entsprechenden Themen feststellen. Der Fokus des Controllings liegt also (noch) eindeutig auf der operativen Ebene. Dies wird jedoch zukünftigen Herausforderungen nur bedingt gerecht. Ein ganzheitliches Nachhaltigkeitsmanagement braucht unbedingt die Bearbeitung von normativer und strategischer Ebene bei eben auch vorhandener Managementunterstützung durch ein entsprechendes Controlling.

Ein ähnliches Bild zeigt sich auch bei einer kurzen (nicht repräsentativen) Stimmungsumfrage, die von der Autorin vorab online unter Geschäftsführerinnen und

---

<sup>19</sup> Siller 2019, S. 58.

<sup>20</sup> Vgl. ebd., S. 56.

<sup>21</sup> Vgl. Gälweiler 2005, S. 34.

<sup>22</sup> Die Suche wurde am 12.03.2021 durchgeführt.

-führern und Führungskräften verschiedener Branchen und Unternehmensgröße durchgeführt worden ist. Der Begriff des normativen Managements und auch des normativen Controllings<sup>23</sup> war bei 80% der Befragten nicht bekannt. Auch nach einer Erklärung des Begriffs und der Inhalte des normativen Managements gaben lediglich 40% an, dieses aktiv zu betreiben. Eine aktive Beschäftigung mit dem normativen Controlling hingegen gaben nur 20% an.<sup>24</sup> Immerhin planen 13% sich zukünftig sowohl mit dem normativen Management als auch mit dem normativen Controlling auseinander zu setzen.

Normatives Controlling	Strategisches Controlling	Operatives Controlling
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Werte, Normen, Unternehmenskultur</li> <li>• Unternehmensethik, Corporate Governance</li> <li>• Werteprofil, Überprüfung Leitbild/Verhaltenskodex, Normen-Check, Ethik-Audits</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kernkompetenzen, Erfolgspotenziale</li> <li>• Stärken/Schwächen, Chancen/Risiken, Marktposition, Abhängigkeiten etc.</li> <li>• Umweltanalyse, Unternehmensanalyse, Portfolioanalyse, Potenzialanalyse, Lebenszyklusanalyse</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Erfolg (Aufwand/Ertrag bzw. Kosten/Leistungen) und Liquidität (Einzahlungen/Auszahlungen)</li> <li>• GuV und Bilanz, Kosten- und Leistungsrechnung, Investitionsrechnung, Kapitalfluss</li> </ul>

Abbildung 2: Controllingebenen (in Anlehnung an Siller 2011, S. 144)

Abbildung 2 skizziert die drei Controllingebenen mit entsprechenden Aufgaben und Parametern. Das normative Controlling unterstützt das normative Management bei der Erhaltung und Entwicklung der Unternehmensidentität, die als Rahmen für den strategischen und operativen Bereich dient. Wichtige Regelungsgrößen sind dabei Werte, Normen und Richtlinien.<sup>25</sup> Zu beachten sind die Unternehmenskultur als Zusammenspiel von Werten und Normen sowie die Vision, Mission und das Leitbild als Instrumente, um Werte und Normen zu kommunizieren. Flankierende Themen des normativen Controllings (und Managements) sind Nachhaltigkeit, CSR, Unternehmensethik sowie Corporate Governance.

Nachfolgend seien einige Funktionen und Aufgaben des normativen Controllings beispielhaft skizziert. Auch wenn die grundsätzliche Festlegung der normativen Zielsetzungen eine Managementaufgabe bleibt, sollte das Controlling hier bereits unterstützen und die Realisierbarkeit und Wechselwirkungen der Ziele (Zielbeziehungen) kritisch prüfen. Zudem kann das Controlling auch die Erstellung eines Profils der Ausgangssituation (wie ist die Unternehmensidentität gegenwärtig?) vornehmen oder unterstützen. Beispielhafte Instrumente dazu wären Werte- und

<sup>23</sup> Begriffskennntnis wurde in getrennten Fragestellungen abgefragt.

<sup>24</sup> Auch hier erfolgte bei der Fragestellung eine kurze Erklärung zu den Aufgaben des normativen Controllings.

<sup>25</sup> Vgl. Siller 2019, S. 66.

Kulturanalysen. Zur Zielbildung können auch Soll-Ist-Vergleiche zwischen der gewünschten und der bestehenden Unternehmensidentität herangezogen werden. Auch Vergleiche mit anderen Unternehmen können zur Positionsbestimmung hilfreich sein. Die Planung der Umsetzung der normativen Zielsetzungen sollte durch Controlling begleitet werden. Hierbei kommt vor allem die Hauptaufgabe der Informationsversorgung und Koordination zum Tragen. Später sollte die Erfüllung der Zielsetzungen durch das normative Controlling kontrolliert werden. Dies kann frühzeitig im Umsetzungsprozess als laufende Umsetzungskontrolle geschehen oder abschließend als Endkontrolle. Beispielhafte Instrumente sind Normen Checkups, Ethik-Audits und die Revision von Leitbild bzw. Verhaltenskodex.

Um die Ausgangssituation der gesellschaftlichen Positionierung (und damit indirekt auch der Unternehmensidentität) zu erfassen, eignen sich beispielweise Stakeholderanalysen. Ein mögliches Instrument in diesem Kontext ist die Wesentlichkeitsmatrix. Darin werden – üblicherweise in einer 9-Felder-Matrix – relevante Handlungsfelder der Stakeholder mit den relevanten Handlungsfeldern des Unternehmens abgeglichen. Zur Identifikation wesentlicher Handlungsfelder der Stakeholder müssen vorab die Stakeholder identifiziert werden und deren Erwartungen beispielweise durch Dialoge erhoben werden. Relevante Handlungsfelder des Unternehmens leiten sich aus dem generellen Unternehmenszweck zusammen mit Ergebnissen beispielsweise einer SWOT-Analyse ab.<sup>26</sup>

Ein hilfreiches Instrument, um normatives Controlling mit der strategischen und operativen Ebene zu verknüpfen, kann die Balanced Scorecard darstellen.

Der Aufbau der Balanced Scorecard startet bei der Vision und der grundsätzlichen Ausrichtung des Unternehmens, folglich auf der normativen Ebene und bei der bestehenden und eventuell auch zukünftig angestrebten Unternehmensidentität. Dies bildet die Basis für die strategische Zielentwicklung in den verschiedenen Perspektiven der Balanced Scorecard (Finanzperspektive, Kundenperspektive, interne Prozessperspektive und Entwicklungsperspektive) und umrahmt so die strategische und operative Ebene. Aus diesen strategischen Zielsetzungen werden dann innerhalb der Perspektiven – unter Beachtung gegenseitiger Wechselwirkungen, die im System Unternehmen immer vorhanden sind – operative Maßnahmen und Messgrößen abgeleitet.<sup>27</sup> Für die Nutzung als Instrument eines

---

<sup>26</sup> Vgl. Sailer 2017, S. 109 sowie Hilbert 2019, S. 538f.

<sup>27</sup> Vgl. Wellbrock et al. 2020, S. 13f.



integrativen Controllings, das normative, strategische und operative Ebene verbindet, spricht zudem, dass bei der BSC sowohl quantitative als auch qualitative Messgrößen verwendet werden können.

Gerade für das durch die drei Dimensionen umfassende Nachhaltigkeitsmanagement eignet sich die Steuerung über eine Balanced Scorecard, um der Komplexität näherungsweise gerecht zu werden. In der bisherigen betrieblichen Praxis werden Verfahren des Öko- oder Sozio-Controllings beispielsweise oft getrennt voneinander durchgeführt.<sup>28</sup> Die Konsistenz und Wechselbeziehung der verschiedenen Nachhaltigkeitsdimensionen werden so ignoriert. Zudem fehlen oft die rahmengebenden Verankerungen von Nachhaltigkeit in der normativen Ebene. Als Verbesserungsoption gibt es für das Nachhaltigkeitscontrolling die spezifische Sustainability Balanced Scorecard (SBSC). Dabei sollen in jedem Element des SBSC Nachhaltigkeitsziele aller Dimensionen Beachtung finden.<sup>29</sup>

Das normative Controlling wird dabei – für einen Controller immer noch überwiegend ungewohnt – viel mit immateriellen Werten arbeiten müssen. Diese kommen im normativen Management und auch im spezifischen Kontext von unternehmerischer Nachhaltigkeit häufig vor. Mit den üblichen Verfahren sind solche Werte nur schwierig zu erfassen und zu bearbeiten bzw. entstehen bei deren Übernahme in bewährte Verfahren deutliche „Übersetzungsfehler“. Es ist nur bedingt möglich, solche Werte zu quantifizieren bzw. sie aus ihren komplexen Entstehungskontexten herauszulösen und einzeln zu verarbeiten.

Auch die Berichterstattung über immaterielle Werte zum Beispiel im Lagebericht oder in Nachhaltigkeitsberichten ist eine Herausforderung des (normativen) Controllings. Solche Berichte werden im Rahmen der sogenannten Legitimitätstheorie als zentrales Instrument angesehen. Mittels dieser Informationen und Berichte können Unternehmen mit der Gesellschaft interagieren, in die sie vielfältig eingebettet sind und von deren Akzeptanz sie abhängen. Unternehmen können so nach innen und außen kommunizieren, dass ihr Verhalten mit den gesellschaftlich gewünschten Werten im Einklang steht. Relevante Stakeholder können so informiert und damit befriedigt werden.<sup>30</sup>

Abschließend sei aus anderer Perspektive festzuhalten, dass Controllerinnen und Controller in durchaus merklichem, wenn nicht sogar erheblichem, Maße Unternehmensentscheidungen beeinflussen. Sämtliche Unternehmensentscheidungen – beispielsweise die Entscheidung ein nachhaltiges Unternehmen zu

---

<sup>28</sup> Vgl. Vollmar 2016, S. 820.

<sup>29</sup> Vgl. ebd., S. 821.

<sup>30</sup> Vgl. Brühl und Orth 2008, S. 28-38.

sein oder zu werden – haben meistens auch einen normativen Bezug. Sie enthalten Werte oder moralische Aspekte. So können Unternehmenshandlungen entweder gesellschaftlichen Werten entsprechen und diese damit bestärken oder auch klar dagegen verstoßen. Die Entscheidungsunterstützung durch das Controlling bekommt damit auch immer einen zumindest indirekten normativen bzw. moralischen Bezug.<sup>31</sup> Dieser Tatsache sollte sich eine Controllerin bzw. ein Controller stets bewusst sein. Ein vorhandenes normatives Controlling kann dieses Bewusstsein schärfen und eventuell sogar in gewünschte Richtungen bestärken.

### 5.3 Das normative Controlling als Teil des Nachhaltigkeitscontrollings

Ziel des normativen Managements ist die planvolle und zielgerichtete Umsetzung von Werten, Vision und Strategie ins Tagesgeschäft.<sup>32</sup> Gerade die Integration von Nachhaltigkeit als ganzheitlicher Ansatz verlangt ein solches Vorgehen und damit die Verknüpfung aller Managementebenen. Leider findet Nachhaltigkeit in der Praxis aber überwiegend auf der strategischen und operativen Managementebene statt. Teilweise sind im Kontext von Nachhaltigkeit auch nur einzelne, unzusammenhängende operative Einzelmaßnahmen festzustellen. Eine Integration nachhaltiger Zielsetzungen und des Wertes Nachhaltigkeit in die normative Ebene und damit die Unternehmens-DNA unterbleibt. Dadurch wirkt Nachhaltigkeit als Zielsetzung oder Maßnahme im Unternehmen teilweise aufgesetzt und wenig glaubwürdig bzw. authentisch. Dies schwächt die Wirkung dieser Maßnahmen im Unternehmen selbst, aber auch nach außen bezogen auf Kunden und andere Stakeholder ab.

Ein ganzheitliches und damit potenziell vollständig wirkungsvolles Nachhaltigkeitsmanagement muss zuerst auf der normativen Ebene ansetzen und bei der Formulierung von Werten, Vision, Mission und Leitbild ökonomische, ökologische und soziale Zielsetzungen gleichwertig beinhalten. Aus diesem Rahmen kann auf der strategischen Ebene eine zielführende Nachhaltigkeitsstrategie festgelegt werden, die dann operativ effizient umgesetzt wird.<sup>33</sup>

Vollmar bezeichnet die Unternehmenskultur, als zentraler Teil der normativen Ebene, als wichtigen „Stellhebel dafür, ob die Werte der Nachhaltigkeit auch in der Unternehmenspraxis gelebt werden können“.<sup>34</sup>

---

<sup>31</sup> Vgl. Hilbert 2019, S. 532.

<sup>32</sup> Vgl. Siller 2019, S. 56.

<sup>33</sup> Vgl. Wellbrock et al. 2020, S. 18.

<sup>34</sup> Vollmar 2016, S. 802.

Auch das Controlling als etablierte Unternehmensfunktion tut sich bisher schwer, die Thematik ganzheitlich zu erfassen bzw. zu bearbeiten. Gerne verarbeitet der Controller leicht messbare bzw. monetäre Werte, die gerade in der ökologischen und sozialen Perspektive von Nachhaltigkeit kaum zu finden sind.<sup>35</sup> Gerade deshalb ist die Beschäftigung mit dem normativen Controlling wichtig, um den Fokus auf die grundlegenden Rahmenparameter (Werte, Identität) zu legen, ohne deren Passung weder ein Nachhaltigkeitsmanagement noch ein Nachhaltigkeitscontrolling vollständig funktionieren. Beispielsweise benötigt die Etablierung eines Green Controlling im Unternehmen eine generelle „Begründung“ der Unternehmensidentität,<sup>36</sup> die auf der normativen Unternehmensebene erfolgen muss, damit das Green Controlling keine Insellösung ist oder einen Exotenstatus im Unternehmen behält. Ähnliches gilt für ein Sozio-Controlling. Auch hier muss beispielsweise die stärkere Verantwortung für Mitarbeiter und ihre Bedürfnisse direkt in der Unternehmens-DNA verankert werden.

Dabei kann Nachhaltigkeitscontrolling als eine spezifische Weiterentwicklung des traditionellen Controllings verstanden werden.<sup>37</sup> Die eher ökonomisch fokussierte Perspektive wird um soziale und ökologische Aspekte erweitert und auch die ökonomische Ausrichtung eher auf Langfristigkeit ausgerichtet. Es geht hier also um einen integrativen Controllingansatz. Das traditionelle ergebniszielorientierte Controlling wird zusammen mit einem Green Controlling (Öko-Controlling) und einem Sozio-Controlling integriert. Es geht um eine konsequente Stakeholderorientierung in allen ökonomischen, ökologischen und sozialen Entscheidungsfeldern. Im Sinne der zentralen Aufgabe der Informationsversorgung, die dem Controlling zugerechnet wird, ist die Analyse und Koordination der Stakeholder Dialoge eine wichtige Aufgabe im (normativen und strategischen) Nachhaltigkeitscontrolling.<sup>38</sup> Solche Dialoge führen zu aktiven Lernprozessen für die Fortentwicklung der Unternehmensidentität.

Das Controlling wird thematisch aufgewertet und erlangt eine qualitative und quantitative Erweiterung.<sup>39</sup> Diese Erweiterung bzw. Aufwertung kann aber durchaus auch konfliktbehaftet sein. Der oftmals tief im Controlling verankerte ökonomische

---

<sup>35</sup> Vgl. Wellbrock et al. 2020, S. 1.

<sup>36</sup> Vgl. Vollmar, 2016, S. 810.

<sup>37</sup> Vgl. Wellbrock et al. 2020, S. 16.

<sup>38</sup> Vgl. ebd., S. 21.

<sup>39</sup> Vgl. Vollmar 2016, S. 808f.

mische Maximierungsgedanke steht teilweise in Konkurrenz zu anderen Zielsetzungen im Kontext von Nachhaltigkeit.<sup>40</sup> Gerade deshalb ist die normative Verankerung einer ganzheitlichen Nachhaltigkeit wichtig, um diese Konflikte anhand der grundsätzlichen Werteorientierung des Unternehmens auflösen zu können.

---

<sup>40</sup> Vgl. Lingnau und Schäffer 2009, S. 284f.

## Literaturverzeichnis

- Bleicher, Knut (2011), Das Konzept Integriertes Management. Visionen – Missionen – Programms, 8. Auflage, Campus, Frankfurt.
- Brühl, Rolf und Mathias Orth (2008), Controlling und die Veröffentlichung von Informationen über immaterielle Ressourcen: ein Prozess der Agendabildung, in: Zeitschrift für Controlling und Management (ZfCM), Sonderheft Nr. 1
- Gälweiler, Aloys (2005), Strategische Unternehmensführung, 3. Auflage, Campus, Frankfurt am Main.
- Hilbert, Stefan (2019), Nachhaltigkeitscontrolling. In: Englert, M./Ternés, A. (Hrsg.), Nachhaltiges Management, Springer, Wiesbaden.
- Koch, Gottfried (2006), Wertorientierte Steuerung von Versicherungsunternehmen im Lichte des normativen Managements. In: Zeitschrift für die gesamte Versicherungswirtschaft, Heft Nr. 95, S. 125-148.
- Lingnau, Volker und Utz Schäffer (2009), Was hat Controlling mit Ethik zu tun? In: Zeitschrift für Controlling und Management (ZfCM), Heft Nr. 5, 53. Jg., S. 284-287.
- Pieper, Annemarie (2007), Einführung in die Ethik, 6. Auflage, A. Francke, Tübingen und Basel.
- Sailer, Ulrich (2017), Nachhaltigkeitscontrolling. Was Controller und Manager über die Steuerung der Nachhaltigkeit wissen sollten, 2. Auflage, UKV Konstanz.
- Siller, Helmut (2019), Integriertes Management und integriertes Controlling. In: Stierle, J. et al. (Hrsg.), Handbuch Strategisches Krankenhausmanagement, Springer, Wiesbaden.
- Siller, Helmut (2011), Normatives Controlling, Schäffer-Poeschel, Stuttgart.
- Thommen, Jean-Paul und Ann-Kristin Achleitner (2012), Allgemeine Betriebswirtschaftslehre – Umfassende Einführung aus managementorientierter Sicht, 7. Auflage, Springer Gabler, Wiesbaden.
- Ulrich, Hans (1984), Management, Haupt, Bern.
- Vollmar, Bernhard H. (2016), Controlling und Nachhaltigkeit. In: Becker, W./Ulrich, P. (Hrsg.): Handbuch Controlling, Springer, Wiesbaden, S. 798-829.

Wellbrock, Wanja; Ludin, Daniela und Sina Krauter (2020): Nachhaltigkeitscontrolling – Instrumente und Kennzahlen für die strategische und operative Unternehmensführung, Springer Wiesbaden.

Wömpener, Andreas und Simone Bernatzky (2013): Controlling als Träger der Integration des Unternehmensziels der Nachhaltigkeit – Grundlagen und Instrumente eines Nachhaltigkeitscontrollings. In: Zeitschrift für Corporate Governance, Heft Nr. 5 Jg. 2013, S. 210-213.

## **6 Sustainable Finance – den Wandel der Wirtschaft zu mehr Nachhaltigkeit finanzieren**

*Anja Mohaupt*

**Inhaltsverzeichnis**

6.1	Entwicklung und politischer Rahmen.....	101
6.2	Nachhaltige Finanzierung – Finanzinstrumente .....	104
6.2.1	Zweckgebundene Finanzinstrumente.....	104
6.2.2	ESG-Linked Finanzinstrumente.....	108
6.3	Nachhaltige Finanzierung – Chance, aber auch Herausforderung für Unternehmen .....	110
6.4	Fazit.....	113

**Abbildungsverzeichnis**

Abbildung 1:	Weltweite Emissionen grüner Anleihen nach Regionen.....	106
Abbildung 2:	Verwendungszwecke der Emissionserlöse aus Green Bonds im Jahr 2019.....	107



## 6.1 Entwicklung und politischer Rahmen

Nicht erst seitdem die COVID-19-Pandemie einen großen Teil des Lebens bestimmt hat sich das Bewusstsein vieler Menschen für das Thema Nachhaltigkeit verändert – dadurch wurde es lediglich weiter verstärkt. Auch die politischen Akteure haben sich bereits vor vielen Jahren zu mehr Klimaschutz und Nachhaltigkeit verpflichtet. Im Dezember 2015 wurde auf der Pariser Klimakonferenz die erste weltweite, umfassende und rechtsverbindliche Klimaschutzvereinbarung geschlossen. Mit dem Pariser Klimaabkommen sollen der Klimawandel eingedämmt, die globale Erderwärmung reduziert, klimawirksame Emissionen gemindert und langfristig eine Klimaneutralität erreicht werden.<sup>1</sup> Im gleichen Jahr verabschiedeten die Vereinten Nationen die Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung. Herzstück der Agenda sind die 17 Sustainable Development Goals (SDGs) mit ihren 169 Teilzielen, die alle Politikbereiche berühren und der Sicherung einer nachhaltigen Entwicklung auf ökologischer, ökonomischer sowie sozialer Ebene dienen. Die Ziele sind ambitioniert und reichen von der Beendigung von Hunger und Armut über Ziele wie ein gesundes Leben, Bildung, Geschlechtergleichstellung, sauberes Wasser, moderne und nachhaltige Energie, Infrastrukturverbesserungen, menschenwürdige Arbeit sowie Bekämpfung des Klimawandels und Sicherung natürlicher Ressourcen bis hin zu Grundlegendem wie Frieden und Gerechtigkeit.<sup>2</sup>

Sowohl auf das Klimaabkommen von Paris als auch auf die 17 SDGs nehmen etliche Initiativen und Gesetzgebungen der EU Bezug, wie bspw. deren Green Deal; die Nachhaltigkeitsstrategie der Bundesregierung richtet sich ebenfalls daran aus.<sup>3</sup> Das große Ziel des Green Deals, die Europäische Union bis zum Jahr 2050 zum klimaneutralen Wirtschaftsraum zu machen,<sup>4</sup> wird, so schätzen Experten, Investitionen in Höhe von 260 Milliarden Euro pro Jahr erfordern.<sup>5</sup> Diesen Wandel der Wirtschaft und Gesellschaft hin zu Nachhaltigkeit und Klimaneutralität – der Sustainable-Finance-Beirat der Bundesregierung spricht in seinem Abschlussbericht vom Februar 2021 von „Großer Transformation“<sup>6</sup> – gilt es zu finanzieren. Zu dem benötigten Finanzierungsvolumen werden jedoch Regierungen und supranationale Organisationen lediglich einen geringen Teil beitragen

---

<sup>1</sup> Vgl. Europäische Kommission (o.J.), „Übereinkommen von Paris“, o.S.

<sup>2</sup> Vgl. Martens und Obenland 2017, S. 7 ff.

<sup>3</sup> Vgl. Weiland und Rölike 2021, S. 2.

<sup>4</sup> Vgl. Europäische Kommission (o.J.), „Europäischer Grüner Deal“, o.S.

<sup>5</sup> Vgl. Paus 2021, S. 16.

<sup>6</sup> Vgl. dazu den Abschlussbericht des Sustainable-Finance-Beirats, „Shifting the Trillions“, o.S.

können. Der Finanzwirtschaft kommt daher eine tragende Rolle zu – sowohl private als auch institutionelle Investoren sind zu mobilisieren.<sup>7</sup> Das hat auch die Politik erkannt; regulatorische Anforderungen wachsen daher stetig.

Bereits 2016 hat die EU-Kommission eine Expertengruppe für nachhaltige Finanzierungen (High-Level Expert Group on Sustainable Finance) damit beauftragt, Vorschläge für ein auf Nachhaltigkeit ausgerichtetes Finanzsystem zu unterbreiten. Deren Abschlussbericht diente als Grundlage für den im März 2018 von der EU-Kommission vorgelegten EU-Aktionsplan „Finanzierung nachhaltigen Wachstums“. Mit dem Aktionsplan verfolgt die EU drei wesentliche Ziele: Zum einen sollen Kapitalströme in nachhaltige Investitionen gelenkt werden, bspw. weg von kohlenstoffintensiven hin zu effizienten und klimaneutralen Technologien. Zudem soll das Thema Nachhaltigkeit im Risikomanagement integriert und damit finanzielle Risiken, die sich aus dem Klimawandel und sozialen Problemen ergeben, reduziert werden. Letztlich wird angestrebt, die Transparenz und langfristige Nachhaltigkeit in der Finanz- und Wirtschaftstätigkeit zu fördern.<sup>8</sup> Der Aktionsplan beinhaltet zur Umsetzung dieser Ziele insgesamt zehn geplante Maßnahmen. Beispielhaft seien angeführt:<sup>9</sup>

- die Einführung eines EU-Klassifikationssystems für nachhaltige Wirtschaftsaktivitäten (EU-Taxonomie)
- Entwicklung von Normen und Kennzeichen für umweltfreundliche Finanzprodukte (Standards und Labels)
- Förderung von Investitionen in nachhaltige Projekte
- Berücksichtigung der Nachhaltigkeit in der Finanzberatung (Abfrage von Nachhaltigkeitspräferenzen in der Beratung)
- Klärung der Pflichten institutioneller Anleger und Vermögensverwalter (Nachhaltigkeitsaspekte sind in Investitionsentscheidungen einzubeziehen und dem Anleger gegenüber transparent zu machen)
- Berücksichtigung der Nachhaltigkeit in den Aufsichtsvorschriften für Banken und Versicherungsgesellschaften
- Stärkung der Vorschriften zur Offenlegung von Informationen über die Nachhaltigkeit und zur Rechnungslegung

Herzstück des EU-Aktionsplans ist die EU-Taxonomie, mit der es gelingen soll, ein einheitliches Verständnis davon zu schaffen, welche wirtschaftlichen Aktivitäten als ökologisch nachhaltig einzustufen sind. Damit können Anleger ihr Kapital

---

<sup>7</sup> Vgl. Zoeller 2017, S. 862.

<sup>8</sup> Vgl. Koch 2020, S. 102; Hainz, Stitteneder und Wackerbauer 2020, S. 10 ff.

<sup>9</sup> Siehe dazu ausführlich die veröffentlichte Mitteilung der EU-Kommission „Aktionsplan: Finanzierung nachhaltigen Wachstums“ vom 08.03.2018.

gezielt in nachhaltige Technologien und Unternehmen investieren. Zudem verpflichtet die am 12.07.2020 in Kraft getretene Taxonomie-Verordnung (Verordnung (EU) 2020/852)<sup>10</sup> Unternehmen, die der nicht-finanziellen Berichterstattung gemäß CSR-Richtlinie (EU-Richtlinie 2014/95/EU)<sup>11</sup> unterliegen, zukünftig darüber zu berichten, wie und in welchem Umfang ihr unternehmerisches Handeln mit den EU-Taxonomie-Kriterien übereinstimmt. Außerdem müssen Finanzmarktakteure für ihr nachhaltiges Finanzprodukt offenlegen, wie hoch der Anteil an taxonomiekonformen Investitionen ist.<sup>12</sup> Eine Wirtschaftsaktivität ist dann als taxonomiekonform anzusehen, wenn sie einen wesentlichen Beitrag zu mindestens einem der sechs Umweltziele (Klimaschutz, Anpassung an den Klimawandel, nachhaltige Nutzung von Wasserressourcen, Wandel zu einer Kreislaufwirtschaft, Vermeidung von Verschmutzung und Schutz von Ökosystemen und Biodiversität) leistet, keinem der anderen Umweltziele entgegenwirkt und bestimmte Mindestanforderungen erfüllt. Ob eine Wirtschaftstätigkeit wahrhaftig einen wesentlichen Beitrag leistet, wird anhand der von der Technical Expert Group (TEG) entwickelten Kriterien überprüft.<sup>13</sup>

Die EU-Taxonomie liefert ein einheitliches Klassifizierungssystem für ökologisch-nachhaltige Wirtschaftsaktivitäten und gibt den Finanzmarktteilnehmern die Sicherheit, dass sie wirklich in nachhaltige wirtschaftliche Aktivitäten investieren. Dass dem Anleger vermeintlich nachhaltige Investments („Greenwashing“) angeboten werden kann damit verhindert werden.

Anzumerken ist, dass zum derzeitigen Stand<sup>14</sup> allerdings die Kriterien noch nicht für alle Wirtschaftssektoren und auch lediglich für die ersten beiden Umweltziele (Klimaschutz sowie Anpassung an den Klimawandel) ausgearbeitet und verabschiedet wurden. Eine Erweiterung der Kriterien, auch zur Abdeckung der Umweltziele drei bis sechs steht noch aus.

Das Offenlegen der Nachhaltigkeit ihrer wirtschaftlichen Aktivitäten gilt seit dem 01.01.2022 für alle Unternehmen der Real- und Finanzwirtschaft, die unter die CSR-Richtlinie fallen. Die berichtspflichtigen Unternehmen müssen über den ökologisch nachhaltigen Anteil ihrer Umsatzerlöse, ihrer Investitions- (CapEx) und ihrer Betriebsausgaben (OpEx) informieren. Dabei handelt es sich um große,

---

<sup>10</sup> Vgl. die Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088.

<sup>11</sup> Bzw. nach § 289b HGB bzw. § 315b HGB.

<sup>12</sup> Vgl. Bassen und Lopatta 2020, S. 4.

<sup>13</sup> Vgl. Gräf und Weidner 2020, S. 29f. Vertiefend zur EU-Taxonomie sei zudem auf den Policy Brief 3/2021 der Wissenschaftsplattform Sustainable Finance verwiesen.

<sup>14</sup> März 2022.

kapitalmarktorientierte Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern; kleine und mittlere Unternehmen sind nicht verpflichtet, können aber auch freiwillig über ihre Nachhaltigkeit informieren.<sup>15</sup>

Ob das Ziel der EU-Taxonomie, gezielt Finanzströme in nachhaltige Wirtschaftsaktivitäten zu lenken, letztlich erreicht wird, bleibt abzuwarten und hängt auch von den Adressaten der Berichterstattung und deren möglicherweise dadurch beeinflusste Investition ab.

Aus dem EU-Aktionsplan abgeleitet, hat sich die Bundesregierung zum Ziel gesetzt, Deutschland zu einem führenden Standort für Sustainable Finance auszubauen. Folglich wurde 2019 ein Beirat für Sustainable Finance ins Leben gerufen, der die Bundesregierung bei der Ausarbeitung und Umsetzung ihrer Sustainable Finance-Strategie beraten und unterstützen sollte. Diese wurde letztlich am 05.05.2021 durch das Bundeskabinett beschlossen. Zur Etablierung Deutschlands als führenden Sustainable Finance-Standort werden 26 konkrete Maßnahmen vorgeschlagen, u.a. Umschichtung der Anlagen des Bundes in nachhaltige Anlageformen, Nachhaltigkeits-Kennzeichnungen für Verbraucherinnen und Verbraucher (Nachhaltigkeitsampel) und neue Nachhaltigkeits-Berichtspflichten für Unternehmen. In ihrer Sustainable Finance-Strategie bekräftigt die Bundesregierung noch einmal, welche tragende Rolle der Finanzwirtschaft dabei zukommt.<sup>16</sup>

## 6.2 Nachhaltige Finanzierung – Finanzinstrumente

### 6.2.1 Zweckgebundene Finanzinstrumente

Zu den Finanzinstrumenten, deren Emissions- bzw. Transaktionserlöse ausschließlich für konkrete nachhaltige Projekte eingesetzt werden dürfen, zählen **grüne Schuldscheine** und **nachhaltige Bonds**, wie Green, Social<sup>17</sup> und Sustainability<sup>18</sup> Bonds.

Die nachhaltigen Bonds ähneln in Ausgestaltung, Rendite und Risiko denen der traditionellen Anleihen. Der einzige Unterschied ist, dass der Emittent eines

---

<sup>15</sup> Vgl. Hainz, Stitteneder und Wackerbauer 2020, S. 13.

<sup>16</sup> Vgl. Die Bundesregierung 2021, „Sustainable Finance“, S. 6 f.

<sup>17</sup> Social Bonds sind Anleihen, deren Emissionserlöse ausschließlich zur Finanzierung bzw. Refinanzierung sozialer Projekte verwendet wird.

<sup>18</sup> Sustainability Fonds sind Anleihen, deren Emissionserlöse sowohl in grüne als auch soziale Projekte fließen.

nachhaltigen Bonds, d.h. dessen Erlös, zur Finanzierung von Umwelt-, Klimaschutz- bzw. Sozialprojekten verwenden muss.<sup>19</sup> Gesetzliche Regularien für nachhaltige Bonds existieren aktuell noch nicht, allerdings haben sich insbesondere für die Emission von Green Bonds in den letzten Jahren etliche Standards am Markt etabliert.

Zu erwähnen sind vor allem die Green Bond Principles (GBP), welche von der International Capital Market Association (ICMA) entwickelt wurden, sowie der von der Climate Bonds Initiative (CBI) herausgegebene Climate Bonds Standard, der wiederum auf den GBP basiert.<sup>20</sup> In den Green Bond Principles werden vier Kernkomponenten definiert, die einen Green Bond charakterisieren. Neben der im Fokus stehenden Mittelverwendung sind das der Prozess der Projektevaluation und Projektauswahl, das Management der Emissionserlöse sowie die Berichterstattung. Geeignete Projekte, für die die Mittel verwendet werden dürfen, beschreiben die Green Bond Principles als Projekte mit klaren positiven Auswirkungen auf die Umwelt. Als geeignet werden Projekte eingestuft, die bestimmten Kategorien zugeordnet werden können, u.a. erneuerbare Energie, Energieeffizienz, Kontrolle und Prävention der Umweltverschmutzung, nachhaltiges Management natürlicher Ressourcen und Landnutzung, sauberer Transport sowie umweltfreundliche Gebäude.<sup>21</sup> Wie der Emissionserlös verwendet wird, d.h. welche konkreten grünen Projekte mit den Mitteln finanziert werden, muss der Emittent im Anleiheprospekt erläutern. Zudem hat er offenzulegen, nach welchen Kriterien Projekte ausgewählt und beurteilt werden. Mindestens einmal pro Jahr ist außerdem über die Investitionen zu berichten. Schließlich ist durch interne Prozesse sicherzustellen, dass die Emissionserlöse ausschließlich für die Kredit- und Investitionstätigkeiten der grünen Projekte verwendet werden.<sup>22</sup>

Die Climate Bonds Initiative hat sich Marktbeobachtung, Zertifizierung grüner Anleihen sowie Veröffentlichungen, bspw. zur Entwicklung des Green Bonds Marktes, zur Aufgabe gemacht. Außerdem ist es erklärtes Ziel der CBI, den Anleihemarkt für Lösungen zum Klimawandel zu mobilisieren.<sup>23</sup> Die Bedeutung der Green Bonds zur Finanzierung der nachhaltigen Transformation der Wirtschaft ist enorm und der Markt für Green Bonds wächst rasant. Im Zeitraum von 2010

---

<sup>19</sup> Vgl. Stenitzer 2020, 205.

<sup>20</sup> Vgl. IDW 2021: S. 11. Um das Vertrauen der Investoren in Green Bonds zu stärken, möchte die EU-Kommission im Jahr 2021 einen eigenen Standard auf den Weg bringen und mittels EU-Verordnung etablieren. Inzwischen hat sie mit dem EU Green Bond Standard (EU GBS) den Entwurf einer EU-Verordnung vorgelegt. Vgl. Meyer 2021, o.S.

<sup>21</sup> Vgl. ICMA (2021).

<sup>22</sup> Vgl. IDW 2021, S. 11.

<sup>23</sup> Vgl. Stenitzer 2020, S. 205.

bis 2019 hat sich das jährliche Emissionsvolumen ver Hundertfacht. Waren es im Jahr 2010 noch jährlich 2,5 Milliarden USD, so konnte erstmals im Jahr 2019 ein jährliches Emissionsvolumen für Green Bonds von über 250 Milliarden USD weltweit verzeichnet werden. Nach einer weiteren Steigerung im Jahr 2020 (297 Milliarden USD) und 2021 (500 Milliarden USD) prognostizieren Experten nun in den nächsten Jahren ein Rekordemissionsvolumen von mehr als 1.000 Milliarden USD.<sup>24</sup>

In Anbetracht der erklärten Klimaziele der EU, verwundert es nicht, dass staatliche und staatsnahe Emittenten aus der Eurozone einen großen Anteil an diesem Wachstum haben (siehe Abbildung 1). Im Jahr 2020 entfielen ca. 80% des weltweiten Emissionsvolumens auf europäische Emittenten. Neben der Bundesregierung, die, wie andere europäische Regierungen auch, Green Bonds als Staatsanleihen emittiert, ist die KfW einer der größten Emittenten.<sup>25</sup>

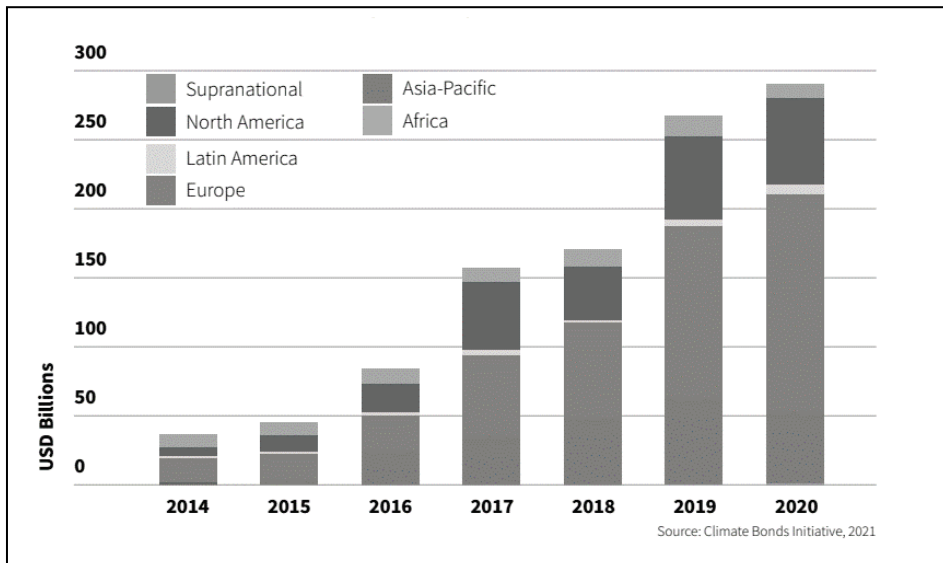


Abbildung 1: Weltweite Emissionen grüner Anleihen nach Regionen (Quelle: Climate Bonds Initiative, Sustainable Debt Global State of the Market 2020, S. 6)

<sup>24</sup> Vgl. Climate Bonds Initiative (o.J.), o.S.

<sup>25</sup> Vgl. Leister 2020, S. 23.

Inzwischen sind es nicht mehr nur die Entwicklungsbanken, die Nachhaltigkeit im Fokus haben, auch immer mehr Akteure des Finanzsektors und der Realwirtschaft treten als Emittenten grüner Anleihen auf. Banken zum Beispiel emittieren Green Bonds und geben die daraus resultierenden Erlöse als Green Loans (grüne Kredite) an ihre Kunden weiter.<sup>26</sup> Weltweit werden die Emissionserlöse aus Green Bonds am häufigsten für erneuerbare Energien, umweltfreundliche Gebäude sowie nachhaltigen Transport und Verkehr (siehe Abbildung 2) verwendet.

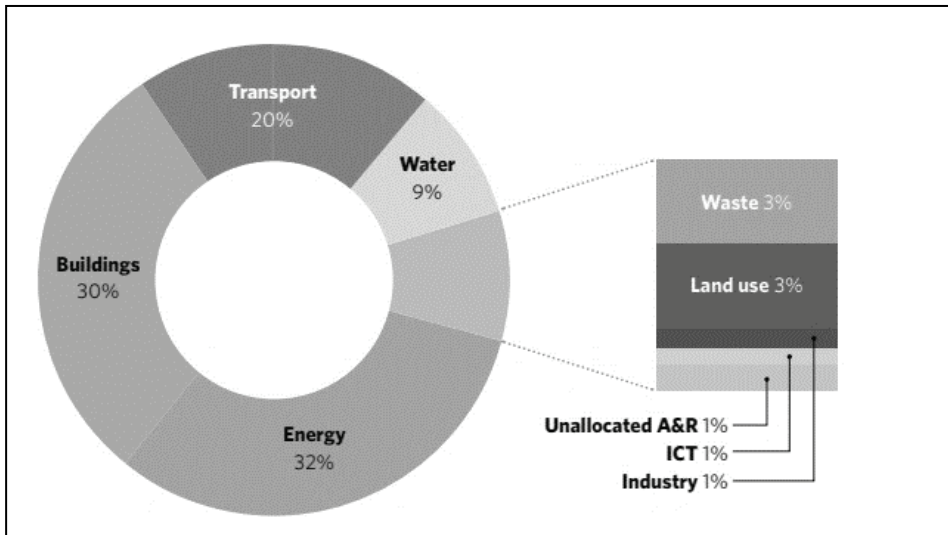


Abbildung 2: Verwendungszwecke der Emissionserlöse aus Green Bonds im Jahr 2019 (Quelle: Climate Bonds Initiative, Green Bonds Global State of the market 2019, S. 7)

Im Jahr 2019 platzierte die Porsche AG das bis dato größte grüne Schuldschein-darlehen. Publikumswirksam wurde das Papier mit einem Volumen von 1 Milliarde Euro an den Markt gebracht.<sup>27</sup> Analog zu den Green Bonds sind die Erlöse solcher Transaktionen zweckgebunden und dürfen ausschließlich in nachhaltige,

<sup>26</sup> Vgl. IDW 2021, S. 5. Beispielhaft anzuführen sei an dieser Stelle die KfW mit ihren „Green Bonds – Made by KfW“, die seit 2014 zur Finanzierung von Krediten für den Ausbau erneuerbarer Energien grüne Anleihen emittiert. Siehe dazu KfW 2020.

<sup>27</sup> Vgl. Porsche 2019, o.S.

grüne Projekte fließen.<sup>28</sup> Da es auch für grüne Schuldscheine keine rechtsverbindlichen Regularien gibt, orientieren sich die Unternehmen an den für Green Bonds etablierten Standards. Der Markt für grüne Schuldscheine hat zwar, weltweit betrachtet, keinen großen Anteil am gesamten grünen Finanzierungsvolumen, dennoch spielen grüne Schuldscheine vor allem in Deutschland eine nicht unerhebliche Rolle zur Finanzierung grüner und nachhaltiger Projekte der Unternehmen.<sup>29</sup> Insbesondere der Mittelstand kann so die Aufmerksamkeit grüner Investoren erregen und diese Finanzierungsmöglichkeit für sich erschließen.

Um einen Qualitätsstandard für grüne Schuldscheine hat sich in jüngster Vergangenheit der Verband der öffentlichen Banken (VÖB) bemüht. Im April 2021 teilte der Verband mit, dass mit dem „Green Schuldscheindarlehen“ eine eigene neue Marke entwickelt wurde, die einen hohen Qualitätsstandard verspricht. Schuldscheindarlehen, die zukünftig die VÖB-Marke „Green Schuldscheindarlehen“ tragen, dienen ausschließlich der Finanzierung grüner Projekte. Die Verwendung der Mittel orientiert sich an den Umweltzielen der EU-Taxonomie-Verordnung. Zudem sind die Unternehmen verpflichtet, regelmäßig über die Mittelverwendung sowie Wirkungserzielung Bericht zu erstatten.<sup>30</sup>

## 6.2.2 ESG-Linked Finanzinstrumente

Zu den ESG-Linked Finanzinstrumenten gehören u.a. **ESG-Linked Loans** (nachhaltiger Kredit)<sup>31</sup> sowie **ESG-Linked Schuldscheine** (nachhaltige Schuldscheindarlehen). Die Mittelverwendung von ESG-Linked Finanzierungen ist nicht unmittelbar zweckgebunden, allerdings orientieren sich die Konditionen der ESG-Linked Finanzierungen an der Nachhaltigkeitsperformance der Unternehmen, die nachhaltige Kredite bzw. Schuldscheindarlehen zur Unternehmensfinanzierung nutzen. Verbessert sich diese, sinken die Finanzierungskosten.<sup>32</sup> Werden die vereinbarten Ziele nicht eingehalten, können sich die Konditionen dagegen verschlechtern. Vereinbart wird häufig, dass das Unternehmen dann eine vorher festgelegte Summe an eine bestimmte NGO bezahlen muss.<sup>33</sup> Bei einem ESG-

---

<sup>28</sup> Die Porsche AG nutzt den Erlös der Transaktion ausschließlich zur Finanzierung des Fahrzeugprojekts Porsche Taycan, der erste vollelektrische Porsche des Unternehmens.

<sup>29</sup> Vgl. Kögler 2021a, o.S.

<sup>30</sup> Vgl. VÖB 2021, S. 1.

<sup>31</sup> ESG-Linked Loans werden häufig auch als Sustainability-Linked Loans bezeichnet.

<sup>32</sup> Vgl. Kögler 2021a, o.S.

<sup>33</sup> Vgl. Schulte 2021), o.S.



Linked Loan wird also zusätzlich zur normalen Kreditprüfung das sogenannte ESG-Rating<sup>34</sup> des Unternehmens berücksichtigt.

ESG steht dabei für Environmental, Social und Governance. Eine allgemeingültige Definition dessen, was sich konkret hinter ESG verbirgt, existiert nicht. Häufig wird ESG mit Nachhaltigkeit gleichgesetzt oder sogar synonym verwendet.<sup>35</sup> Dennoch können, mit Blick auf die 17 Nachhaltigkeitsziele der Agenda 2030 (SDG's), ESG-Kernziele wie auch ESG-Kriterien abgeleitet und für das ESG-Rating herangezogen werden:<sup>36</sup>

- *Umwelt*: Position und Ziele des Unternehmens im Hinblick auf Klimaschutz und Anpassung an den Klimawandel, Logistik des Unternehmens, Berücksichtigung von Umweltaspekten in der Lieferkette, Schutz von natürlichen Ressourcen, Übergang zu einer Kreislaufwirtschaft, Verwendung erneuerbarer Rohstoffe, Investitionen in erneuerbare Energien, effizienter Umgang mit Energie und Rohstoffen, umweltverträgliche Produktion, nachhaltiges Chemikalien-Management, geringe Emissionen in Luft und Wasser
- *Soziales/Gesellschaft*: Einhaltung menschen- und arbeitsrechtlicher Standards (bspw. keine Kinder- und Zwangsarbeit), hohe Standards bei Arbeitssicherheit und Schutz der Gesundheit, Gleichbehandlung der Geschlechter sowie Gleichbehandlung und Integration von Minderheiten (Diversität und Inklusion), angemessene Entlohnung und Chance auf Aus- und Weiterbildung
- *Governance*: Verankerung der Umwelt- und Sozialziele in der Ausrichtung und Organisation des Unternehmens (bspw. in Strategien, Leitlinien, im Risikomanagement und in der gesamten Unternehmensphilosophie), Verknüpfung der Vergütung des Managements mit dem Erreichen von Nachhaltigkeitszielen, ethisches Verhalten, Transparenz, Maßnahmen zur Verhinderung von Korruption, Einräumen der Möglichkeit von Whistleblowing

Welche Nachhaltigkeitsziele letztlich ausschlaggebend für die Finanzierung sind, müssen die Unternehmen gemeinsam mit den Kreditinstituten entscheiden. Den ersten deutschen ESG-Linked Loan hat die Henkel AG & Co. KGaA im Jahr 2018

---

<sup>34</sup> Das ESG-Rating, d.h. Rating der Nachhaltigkeitsleistung eines Unternehmens, setzt sich zusammen aus den Bewertungen der Faktoren Umwelt, Soziales und Unternehmenskultur. Vgl. dazu Grunow und Zender 2020, S. 28. Das ESG-Rating ist nicht zu verwechseln mit Second Party Opinions (SPO). SPO sind Gutachten Unabhängiger zu Green Bonds oder Green Schuldscheinen. Dabei wird eingeschätzt, ob der Green Bond bzw. das Green Schuldscheindarlehen im Einklang mit dem gewählten Standard steht. Vgl. dazu IDW (2021): S. 16.

<sup>35</sup> Vgl. Weiland und Rölike 2021, S. 2.

<sup>36</sup> Zur Aufzählung vgl. ebd., S. 3 sowie Grunow und Zender 2020, S. 28.

abgeschlossen. Die syndizierte Kreditlinie hatte ein Gesamtvolumen von 1,5 Milliarden Euro. Deren Zinskonditionen sind an das Erfüllen fest definierter Nachhaltigkeitskriterien geknüpft, wobei das Unternehmen Henkel auf drei verschiedene ESG-Ratingagenturen (Sustainalytics, EcoVadis und ISS-oekom) zur Bewertung seiner Nachhaltigkeitsleistungen zurückgreift.<sup>37</sup> Die Unternehmen können jedoch auch eigene Nachhaltigkeitsziele oder KPIs definieren und diese mit dem Kredit verknüpfen.

Seit 2018 haben sich ESG-Linked Finanzierungen zügig etabliert. Sustainable Finance-Instrumente werden von den Unternehmen zunehmend genutzt und in ihre bestehende Finanzierungsstruktur integriert. Dem Vorreiter Henkel folgten u.a. die Voith AG, Dürr AG und auch Telefónica Deutschland.

Kritiker der ESG-Linked Finanzierungen bemängeln, dass die finanziellen Auswirkungen für die Unternehmen bei Nichteinhaltung der Nachhaltigkeitsziele zu gering sind. Insbesondere bei ESG-Linked Loans, die häufig als revolving Kredite eingesetzt und oftmals gar nicht in Anspruch genommen, sondern eher als Back-up-Kredite genutzt werden, fällt der Malus bei Verfehlung der KPIs kaum ins Gewicht. Es bleibt abzuwarten, ob sich die im Vergleich dazu deutlich höheren Aufschläge bei Sustainability-Bonds zukünftig auf das Pricing der ESG-Linked Loans auswirken werden und damit eine Verfehlung der Nachhaltigkeitsziele wesentlich teurer werden würde.<sup>38</sup>

### **6.3 Nachhaltige Finanzierung – Chance, aber auch Herausforderung für Unternehmen**

Eine im letzten Quartal des Jahres 2020 gemeinsam mit der Börse Stuttgart durchgeführte Erhebung des Deutschen Aktieninstitutes zeigt, dass das Thema Sustainable Finance zumindest in den großen Unternehmen angekommen ist. 95% der befragten Unternehmen sind bereits mit Aspekten nachhaltiger Unternehmensfinanzierung in Berührung gekommen.<sup>39</sup> Mehrere Gründe sprechen dafür, dass Unternehmen sich mit nachhaltiger Unternehmensfinanzierung vertraut machen:

---

<sup>37</sup> Vgl. Henkel 2018, o.S. sowie Kögler 2021a, o.S.

<sup>38</sup> Vgl. Kögler 2021b, S. 2.

<sup>39</sup> Dazu sei auf die Ergebnisse der Studie verwiesen. Befragt wurden alle börsennotierten Unternehmen des DAX, MDAX, SDAX, die 100 größten Unternehmen Deutschlands sowie ausgewählte Unternehmen, die bereits nachhaltige Finanzinstrumente zur Finanzierung nutzen. Vgl. Deutsches Aktieninstitut 2021, S. 1-36.

Das Thema Nachhaltigkeit ist in der Finanzwelt angekommen. Nicht nur Investoren beobachten die Geschäftsmodelle und das wirtschaftliche Handeln der Unternehmen genau, auch die Kreditinstitute wollen zukünftig vermehrt ökologische und soziale Geschäftspolitik in ihre Kredit- und Förderkreditvergabeentscheidungen einfließen lassen. Im Positionspapier „Sustainable Finance – Der Beitrag der privaten Banken“ informierte der Bundesverband deutscher Banken im September 2020 darüber, dass Nachhaltigkeit und insbesondere Klimaschutz für die Kreditinstitute eine immer größere Rolle spielen, der Verband alle seine Mitgliedsbanken für Sustainable Finance begeistern möchte und die privaten Banken bereits eine umfangreiche Produktpalette nachhaltiger Finanzinstrumente anbieten.<sup>40</sup> Das Positionspapier „Aufbruch wagen!“ vom Mai 2021 geht sogar noch weiter und schlägt vor, dass „der Umfang der zur Verfügung stehenden Fördermittel bzw. Zuschüsse an die Einhaltung der ESG-Kriterien geknüpft“<sup>41</sup> werden sollte. Eine nachhaltige Ausrichtung erleichtert allerdings nicht nur den Zugang zu Finanz- und Fördermitteln, sie kann im Rahmen von ESG-Linked Loans auch für bessere Konditionen sorgen, auch wenn der Zinsvorteil zumeist eher gering ist.

Problematisch könnte es zukünftig für Unternehmen werden, deren Nachhaltigkeitsperformance weniger zufriedenstellend ist. Auch wenn aktuell ESG-Linked Finanzierungen noch einen kleinen Teil der Unternehmensfinanzierungen ausmachen, gibt es inzwischen Aussagen von Banken, wie bspw. HSBC, dass ESG-Kriterien in einigen Jahren fester Bestandteil der Prüfung sein werden, ob ein Unternehmen einen Kredit erhält oder nicht. Experten gehen davon aus, dass die Nachhaltigkeit eines Unternehmens in ca. fünf Jahren ein entscheidender Faktor bei der Unternehmensfinanzierung sein wird und im schlimmsten Fall keine Finanzierung zu erhalten ist.<sup>42</sup> Darauf deuten außerdem die Anforderungen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungen hin, die in ihrem Merkblatt zum Umgang mit Nachhaltigkeitsrisiken diese nicht als separate Risikokategorie aufführt. Vielmehr sollen Nachhaltigkeitsrisiken in den bereits bekannten Risikokategorien erfasst werden.<sup>43</sup> Um ihre Ausfallrisiken zu quantifizieren, werden die Kreditinstitute von den kreditsuchenden Unternehmen daher einen Nachweis für ihre Nachhaltigkeit erbringen müssen.<sup>44</sup>

---

<sup>40</sup> Vgl. Bankenverband 2020, S. 2-3 sowie 6.

<sup>41</sup> Bankenverband 2021, S. 7.

<sup>42</sup> Vgl. Zdrzalek 2020, o.S.

<sup>43</sup> Vgl. BaFin 2020, S. 18.

<sup>44</sup> Vgl. Hainz, Stitteneder und Wackerbauer 2020, S. 13.

Der Markt für nachhaltige Finanzierungen wächst stetig. Immer stärker werden nachhaltige Investments nachgefragt, und das nicht nur von großen institutionellen, sondern auch von privaten Anlegern. Ein Blick in den Marktbericht des Forums Nachhaltige Geldanlagen e.V. (FNG) verrät, dass derzeit private Investorinnen und Investoren die Treiber des Wachstums nachhaltiger Investments sind; insbesondere nachhaltige Fonds verzeichneten 2020 weltweit einen Rekordzufluss, in Deutschland wuchs die Nachfrage nach nachhaltigen Investmentfonds um 69%.<sup>45</sup>

Die steigende Nachfrage nach grünen Anlagen, sowohl von institutionellen als auch privaten Investorinnen und Investoren, eröffnet den Unternehmen die Chance, ihre Finanzierungsbasis zu erweitern, neue Finanzierungsmöglichkeiten zu erschließen und sich unabhängiger von bestehenden Kapitalgebern machen.<sup>46</sup> Neben den bereits beschriebenen Finanzierungsinstrumenten könnte künftig für kleine und mittlere Unternehmen, die sich zumeist nicht über den Kapitalmarkt finanzieren, ein auf Nachhaltigkeit spezialisiertes Crowdfunding und Crowdinvesting zur Unterstützung und Finanzierung ihrer grünen oder sozialen Projekte in Frage kommen. Eine bekannte und von der deutschen Umweltstiftung und dem Umweltbundesamt unterstützte Crowdfunding-Plattform ist EcoCrowd. Auf Nachhaltigkeit spezialisierte Crowdinvesting-Plattformen sind zum Beispiel bettervest und Green Rocket. Auch Deutschlands erste nach sozial-ökologischen Grundsätzen arbeitende Bank, die GLS Bank, betreibt seit 2017 eine eigene Crowdinvesting-Plattform, über die Privatinvestorinnen und -investoren in nachhaltige Projekte und Unternehmen investieren können. Ferner halten inzwischen auch allgemeine Plattformen, wie Startnext oder Indiegogo eigene Bereiche bzw. Kategorien zum Thema Umwelt, Energie und grüne Technologien bereit.

Viele, vor allem große Unternehmen beschäftigen sich seit Jahren mit dem Thema Nachhaltigkeit. Nicht wenige haben bereits eine Nachhaltigkeitsstrategie entwickelt und in ihrer Unternehmensstrategie verankert. Das Nutzen nachhaltiger Finanzierungsinstrumente ist dementsprechend nur konsequent und Ausdruck der eigenen Nachhaltigkeitsstrategie. Häufig wird der Einsatz nachhaltiger Finanzierungen medial verwertet und sorgt für Aufmerksamkeit. Die Unternehmen versprechen sich davon einen deutlichen Reputationsgewinn.<sup>47</sup> Auch kleine und mittlere Unternehmen sollten diese Chance nutzen und die Möglichkeiten nachhaltiger Finanzierungen ausschöpfen, denn ESG-Finanzierungen helfen nicht nur den Unternehmen, das Bewusstsein für das Thema Nachhaltigkeit zu

---

<sup>45</sup> Vgl. Forum Nachhaltige Geldanlagen 2021, S. 8 f.

<sup>46</sup> Vgl. Grunow und Zender 2020, S. 3.

<sup>47</sup> Vgl. Vgl. Deutsches Aktieninstitut 2021, S. 16.

schärfen, sie können außerdem Finanzierungskosten senken und das eigene Image stärken. Hinzu kommt, dass Unternehmen mit nachhaltigen Geschäftsmodellen nachweislich deutlich besser durch Krisenzeiten kommen als weniger nachhaltige Unternehmen.<sup>48</sup> Gerade jetzt sollten Unternehmen daher ihre Geschäftsmodelle auf Nachhaltigkeit hin überprüfen und ein Nachhaltigkeitsprofil entwickeln, denn Kundinnen und Kunden, Kreditgebende, Investorinnen und Investoren und Gesetzgebende fordern dies immer stärker ein.

Die EU-Taxonomie verpflichtet Unternehmen, die der nicht-finanziellen Berichterstattung gemäß CSR-Richtlinie unterliegen, die Nachhaltigkeit ihrer wirtschaftlichen Aktivitäten offenzulegen. Dies gilt zwar lediglich für große und kapitalmarktorientierte Unternehmen – für KMU ist die Offenlegung von Nachhaltigkeit bisher freiwillig – jedoch ist derzeit nicht klar, wie weitreichend diese Verpflichtung ist und ob gegebenenfalls Lieferketten einzubeziehen sind. Dann wäre auch bspw. für Zulieferer von berichtspflichtigen Unternehmen eine Offenlegung verbindlich.<sup>49</sup> Von einer Ausstrahlungswirkung auf kleinere und mittlere Unternehmen ist insofern auszugehen, da viele Großunternehmen ihre Nachhaltigkeit entlang der Wertschöpfungskette dokumentieren und offenlegen möchten bzw. dazu verpflichtet sind, d.h. auch kleine und mittlere Unternehmen werden gegenüber ihren Abnehmern umfangreich über ihre Nachhaltigkeit berichten müssen.<sup>50</sup> Dennoch sollte es den Unternehmen bewusst sein, dass das Offenlegen ihrer Nachhaltigkeit auch große Chancen im Hinblick auf Wertentwicklung, Finanzierungsmöglichkeiten, Imagesteigerung und Kundenbindung bietet.

Problematisch ist die Vielzahl an Möglichkeiten der Nachhaltigkeitsberichterstattung und fehlende verpflichtenden Leitlinien. Die Unternehmen können daher auf etablierte nationale wie auch internationale Standards zurückgreifen. Beispielhaft seien die Standards der Global Reporting Initiative (GRI) sowie der Deutsche Nachhaltigkeitskodex (DNK)<sup>51</sup> angeführt. Insbesondere der DNK kann speziell

---

<sup>48</sup> Dazu sei auf die vom Bundesverband Nachhaltige Wirtschaft e.V. durchgeführte Erhebung verwiesen. Die Studie kommt zu dem Ergebnis, dass nachhaltige Unternehmen ihre Risiken langfristiger managen und diese stets ganzheitlich im Hinblick auf ihre Auswirkungen auf Mensch und Umwelt betrachten. Dadurch sind sie resilienter gegenüber Krisen. Vgl. BNW 2020, o.S.

<sup>49</sup> Vgl. Hainz, Stitteneder und Wackerbauer 2020, S. 13.

<sup>50</sup> Vgl. Waßmann 2021, S. 22.

<sup>51</sup> Der DNK kann von berichtspflichtigen Unternehmen sowie großen, kleinen, öffentlichen und privaten Unternehmen mit und ohne Nachhaltigkeitsberichterstattung, die ihre Stakeholder über ihre Nachhaltigkeitsleistungen informieren wollen, angewendet werden. Dabei sind Erklärungen zu verschiedenen Kriterien abzugeben, nach Überprüfung können diese als Grundlage für die Berichterstattung herangezogen werden. Vgl. dazu Deutscher Nachhaltigkeitskodex (o.J.), o.S.

für kleine und mittlere Unternehmen sehr hilfreich bei der Entwicklung einer Nachhaltigkeitsstrategie und der Berichterstattung ihrer Nachhaltigkeit sein.

Zu erwähnen gilt es außerdem, dass mit dem Abschluss nachhaltiger Finanzierungen bzw. der Emission nachhaltiger Finanzinstrumente ein höherer zeitlicher Aufwand verbunden ist als bei einem klassischen Finanzierungsinstrument. Nicht nur das Einarbeiten in die Möglichkeiten und Funktionsweise nachhaltiger Finanzierungen, sondern auch umfangreichere Reportings binden deutlich mehr Zeit wie auch Personal. Der hohe Ressourceneinsatz hält aktuell noch zahlreiche Unternehmen von der Nutzung nachhaltiger Finanzierungen ab.<sup>52</sup>

#### **6.4 Fazit**

Sustainable Finance, d.h. eine auf Nachhaltigkeit basierende Finanzwirtschaft, wird in den kommenden Jahren weiter an Bedeutung gewinnen. Sowohl die Europäische Kommission als auch die Bundesregierung haben mehrfach betont, dass die „große Transformation“ nicht allein durch öffentliche Mittel zu finanzieren ist und es eine nachhaltige Finanzwirtschaft braucht, um die notwendigen Investitionen für einen geordneten und erfolgreichen Wandel hin zu einer nachhaltigeren Wirtschaft vollziehen, aber gleichzeitig ein stabiles Finanzsystem aufrecht erhalten zu können. Das Kerngeschäft der Finanzbranche wird sich daher in den nächsten Jahren verändern, denn regulatorische Vorgaben sorgen dafür, dass die Thematik Nachhaltigkeit nicht mehr ignoriert werden kann und insbesondere die Finanzwirtschaft eine Lenkungsfunktion für die gesamte Wirtschaft hat. Allerdings sollte die Entscheidung eines Unternehmens zur Nutzung nachhaltiger Finanzierungen nicht einzig von der Politik gelenkt und vorgegeben werden, sondern auch auf eigenen Entscheidungsprozessen beruhen.

---

<sup>52</sup> Vgl. Deutsches Aktieninstitut 2021, S. 20 und 33.

## Literaturverzeichnis

- BaFin (2020), Merkblatt zum Umgang mit Nachhaltigkeitsrisiken. Abzurufen unter: [https://www.bafin.de/SharedDocs/Downloads/DE/Merkblatt/dl\\_mb\\_Nachhaltigkeitsrisiken.html](https://www.bafin.de/SharedDocs/Downloads/DE/Merkblatt/dl_mb_Nachhaltigkeitsrisiken.html), abgerufen am 15.03.2022.
- Bankenverband (2020), Sustainable Finance – Der Beitrag der privaten Banken. Abzurufen unter: [https://bankenverband.de/media/files/2020-09-21\\_Positionspapier\\_Sustainable\\_Finance.pdf](https://bankenverband.de/media/files/2020-09-21_Positionspapier_Sustainable_Finance.pdf), abgerufen am 15.03.2022.
- Bankenverband (2021): Aufbruch wagen! Positionen des Bankenverbandes zur Bundestagswahl 2021. Abzurufen unter: [https://bankenverband.de/media/uploads/2021/05/05/positionspapier\\_bundestagswahl\\_bdb.pdf](https://bankenverband.de/media/uploads/2021/05/05/positionspapier_bundestagswahl_bdb.pdf), abgerufen am 15.03.2022.
- Bassen, Alexander und Kerstin Lopotta (2020), Regulatorische Rahmenwerke zur Erreichung gesellschaftlicher Ziele. In: ifo Schnelldienst - Sustainable Finance: Neue Strategie im Finanzsektor trotz Coronakrise? 10/2020, S. 3-6.
- BNW (2020), Umfrageergebnisse: Nachhaltige Unternehmen resilienter in der Krise. Abzurufen unter: <https://www.bnw-bundesverband.de/blog/2020/04/24/umfrageergebnisse-nachhaltige-unternehmen-resilienter-in-der-krise/>, abgerufen am 15.03.2022.
- Climate Bonds Initiative (o.J.). Abzurufen unter: <https://www.climatebonds.net/>, abgerufen am 15.03.2022.
- Deutscher Nachhaltigkeitskodex (o.J.). Abzurufen unter: <https://www.deutscher-nachhaltigkeitskodex.de/>, abgerufen am 15.03.2022.
- Deutsches Aktieninstitut (2021), Unternehmensfinanzierung im Zeichen der Nachhaltigkeit. Abzurufen unter: [https://www.dai.de/fileadmin/user\\_upload/Studie\\_Unternehmensfinanzierung\\_im\\_Zeichen\\_der\\_Nachhaltigkeit.pdf](https://www.dai.de/fileadmin/user_upload/Studie_Unternehmensfinanzierung_im_Zeichen_der_Nachhaltigkeit.pdf), abgerufen am 15.03.2022.
- Die Bundesregierung (2021), Sustainable Finance. Deutsche Sustainable Finance-Strategie. Abzurufen unter: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/deutsche-sustainable-finance-strategie.pdf?blob=publicationFile&v=8](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/deutsche-sustainable-finance-strategie.pdf?blob=publicationFile&v=8), abgerufen am 15.03.2022.

Europäische Kommission (o.J.), Europäischer Grüner Deal. Abzurufen unter: [https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal\\_de](https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal_de), abgerufen am 15.03.2022.

Europäische Kommission (o.J.), Übereinkommen von Paris. Abzurufen unter: [https://ec.europa.eu/clima/eu-action/international-action-climate-change/climate-negotiations/paris-agreement\\_de](https://ec.europa.eu/clima/eu-action/international-action-climate-change/climate-negotiations/paris-agreement_de), abgerufen am 15.03.2022

European Union (2020), Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088. Abzurufen unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/de/TXT/?uri=CELEX%3A32020R0852> abgerufen am 18.03.2022.

EU-Kommission (o.J.), Aktionsplan: „Finanzierung nachhaltigen Wachstums“ vom 08.03.2018, Abzurufen unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:52018DC0097>, abgerufen am 15.03.2022.

Forum Nachhaltige Geldanlagen (2021), Marktbericht nachhaltige Geldanlagen 2021 – Deutschland, Österreich & die Schweiz. Abzurufen unter: [https://www.forum-ng.org/fileadmin/Marktbericht/2021/FNG\\_Marktbericht2021\\_Online.pdf](https://www.forum-ng.org/fileadmin/Marktbericht/2021/FNG_Marktbericht2021_Online.pdf), abgerufen am 15.03.2022.

Gräf, Fabian und Jan Weidner (2020): Sustainable Finance Taxonomie. In: Schlaglichter der Wirtschaftspolitik, 09/2020, herausgegeben vom BMWi.

Grunow, Hans-Werner und Christoph Zender (2020), Green Finance – Erfolgreiche Schritte zur grünen Unternehmensfinanzierung, Springer Gabler, Wiesbaden 2020.

Hainz, Christa; Stitteneder, Tanja und Johann Wackerbauer (2020), Der Sustainable-Finance-Ansatz: Entwicklung, wirtschaftspolitische Ziele und besondere Herausforderungen für den Mittelstand. In: ifo Schnelldienst – Sustainable Finance: Neue Strategie im Finanzsektor trotz Coronakrise? 10/2020, S. 10-14.

Henkel (2018), Henkel vereinbart als erstes deutsches Unternehmen einen syndizierten „Green Loan“. Abzurufen unter: <https://www.henkel.de/presse-und-medien/presseinformationen-und-pressemappen/2018-12-14-henkel-vereinbart-als-erstes-deutsches-unternehmen-einen-syndizierten-green-loan-898288>, abgerufen am 15.03.2022.



- ICMA (2021), Green Bond Principles. Voluntary Process Guidelines for Issuing Green Bonds. Abzurufen unter: <https://www.icmagroup.org/assets/documents/Sustainable-finance/2021-updates/Green-Bond-Principles-June-2021-140621.pdf>, abgerufen am 18.03.2022.
- IDW (2021), Green Bonds – Auf dem Weg zu einem verlässlichen Markt für grüne Anleihen, IDW-Knowledge-Paper, herausgegeben von der IDW Arbeitsgruppe „Grüne Investments“, Stand: 16.02.2021.
- KfW (2020), Green Bonds – Made by KfW. Abzurufen unter: <https://www.kfw.de/PDF/Investor-Relations/PFD-Dokumente-Green-Bonds/KfW-Green-Bond-Allocation-Report-2019-2.pdf> abgerufen am 15.03.2022.
- Koch, Martin (2020), Nachhaltige Finanzierung – Der Aktionsplan der Europäischen Kommission zur Finanzierung nachhaltigen Wachstums. In: Sihn-Weber, A./Fischler, F. (Hrsg.): CSR und Klimawandel – Unternehmenspotenziale und Chancen einer nachhaltigen und klimaschonenden Wirtschaftstransformation, S. 99-110.
- Kögler, Antonia (2021a), Green Finance: Das sind die 4 wichtigsten Instrumente. Abzurufen unter: <https://www.dertreasurer.de/news/finanzierung-corporate-finance/green-finance-das-sind-die-4-wichtigsten-instrumente-2011981/>, abgerufen am 15.03.2022.
- Kögler, Antonia (2021b), ESG-Verfehlungen könnten teurer werden. In: Der Treasurer, 07/2021, S. 2.
- Leister, Michael (2020): Grüne Evolution statt Revolution. In: ifo Schnelldienst – Sustainable Finance: Neue Strategie im Finanzsektor trotz Coronakrise? 10/2020, S. 23-25.
- Martens, Jens und Wolfgang Obenland (2017), Die Agenda 2030 – Globale Zukunftsziele für nachhaltige Entwicklung, vollständig aktualisierte und überarbeitete Neuauflage, November 2017. Abzurufen unter: [Agenda\\_2030\\_online.pdf](https://www.ifo.de/DocDownloads/2017/Agenda_2030_online.pdf) (2030agenda.de), abgerufen am 24.03.2022.
- Meyer, Yvonne (2021), „EU Green Bond Standard: EU-Kommission veröffentlicht Entwurf für grüne Anleihen.“ Abzurufen unter: [https://www.ey.com/de\\_de/decarbonization/eu-green-bond-standard-eu-kommission-veroeffentlicht-entwurf-fur-grune-anleihen](https://www.ey.com/de_de/decarbonization/eu-green-bond-standard-eu-kommission-veroeffentlicht-entwurf-fur-grune-anleihen), abgerufen am 15.03.2022.

- Paus, Lisa (2021), Die Rolle der Finanzwirtschaft bei der großen Transformation. In: Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen, 10/2021, S. 494-496.
- Porsche (2019), Porsche platziert grünes Schuldscheindarlehen in Höhe von einer Milliarde Euro. Abzurufen unter: <https://newsroom.porsche.com/de/2019/unternehmen/porsche-gruenes-schuldscheindarlehen-nachhaltige-projekte-18334.html>, abgerufen am 15.03.2022.
- Schulte, Jan (2021): Nachhaltige Unternehmensfinanzierung – Warum grüne Kredite oft an Daten scheitern. Abzurufen unter: <https://www.wiwo.de/unternehmen/mittelstand/nachhaltige-unternehmensfinanzierung-warum-gruene-kredite-oft-an-daten-scheitern/27458540.html>, abgerufen am 15.03.2022
- Stenitzer, Silvia (2020), Grüne Anleihen als Instrument gegen den Klimawandel in Österreich: Status quo und Entwicklungsmöglichkeiten. In: Sihn-Weber, A./Fischler, F. (Hrsg.): CSR und Klimawandel – Unternehmenspotenziale und Chancen einer nachhaltigen und klimaschonenden Wirtschaftstransformation, S. 203-217.
- Sustainable Finance Beirat (o.J.), Shifting the Trillions. Ein nachhaltiges Finanzsystem für die Große Transformation. Abzurufen unter: [https://sustainable-finance-beirat.de/wp-content/uploads/2021/02/210224\\_SFB\\_-Abschlussbericht-2021.pdf](https://sustainable-finance-beirat.de/wp-content/uploads/2021/02/210224_SFB_-Abschlussbericht-2021.pdf), abgerufen am 15.03.2022
- VÖB (2021), Pressemitteilung: „Green Schuldscheindarlehen“ geht an den Start. Abzurufen unter: [https://www.voeb.de/fileadmin/Dateien/Presse/News/Pressemitteilungen/PDFs/210414\\_PI\\_Green\\_SSD\\_FINAL.pdf](https://www.voeb.de/fileadmin/Dateien/Presse/News/Pressemitteilungen/PDFs/210414_PI_Green_SSD_FINAL.pdf), abgerufen am 15.03.2022
- Waßmann, Andre (2021), Mittelstand sollte Chance zu nachhaltiger Transformation nutzen. In: Unternehmeredition, 02/2021, S. 22-23.
- Weiland, Neil George und Nicole Rölike (2017), ESG – Ein neues Rechtsgebiet? In: Der Betrieb, Beilage zu Heft 20/2021, S. 2-4
- Wissenschaftsplattform Sustainable Finance (2021), Policy Brief PB 3/2021: EU-Taxonomie – Was ist das? Abzurufen unter: <https://wpsf.de/publikation/pb-3-2021-eu-taxonomie-1/>, abgerufen am 18.03.2022.

Zdrzalek, Lukas (2020), Wenn Banker Firmen drängen, grüner und sozialer zu werden. Abzurufen unter: <https://www.wiwo.de/my/unternehmen/mittelstand/nachhaltig-finanzieren-wenn-banker-firmen-draengen-gruener-und-sozialer-zu-werden/26606036.html>, abgerufen am 15.03.2022.

Zoeller, Guido (2017), Green Finance auf der Agenda – verbesserte Rahmenbedingungen für die nachhaltige Finanzierung. In: Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen, 17/2017, S. 862-864.

**7 Nachhaltige Aspekte in der Unternehmensführung – ist ethisches Verhalten messbar?**

*Bernd Neitz*

**Inhaltsverzeichnis**

7.1	Ausgangslage.....	123
7.2	Begriffswelt Moral und Ethik.....	125
7.3	Ethik und Unternehmensführung.....	125
7.4	Ethisches Verhalten und seine Messbarkeit	
7.4.1	Ethical Leadership Scale (ELS-D).....	129
7.4.2	Shared Value Konzept.....	130
7.4.3	Ethik-Messverfahren des ICV.....	131
7.4.4	Compliance-Index (KPI).....	132
7.4.5	Die Gemeinwohl-Bilanz.....	132
7.5	Erfolgsfaktor Ethik.....	136
7.6	Fazit und Ausblick.....	137

**Abbildungsverzeichnis**

Abbildung 1:	Magisches Viereck und magisches Dreieck unter ethischen Gesichtspunkten.....	127
Abbildung 2:	Gemeinwohl-Matrix.....	139

## 7.1 Ausgangslage

Sprichwörtlich gilt auch in der Unternehmensführung, dass wir nicht nur für das verantwortlich sind, was wir tun, sondern auch für das, was wir nicht tun. Dies zählt für Privatpersonen genauso wie für Unternehmerinnen und Unternehmer und Managerinnen und Manager. Gesellschaftliche und unternehmerische Verantwortung zu übernehmen, ist für viele Unternehmer insbesondere im Bereich der KMU inzwischen fast zu einer Selbstverständlichkeit geworden, obwohl das gerade in unseren Zeiten, in denen immer wieder Skandale über Bilanztrickserien, unverhältnismäßige Vorstands- und Managergehälter oder die Verlagerung von Arbeitsplätzen in sog. Billiglohnländer für Diskussionsstoff sorgen, nicht so selbstverständlich zu sein scheint. So wird es gerade heute immer wichtiger, durch Vorbildwirkung auch im ethisch-moralischen Verhalten zu überzeugen.

Viele große und transnationale Unternehmen haben als Reaktion auf den gesellschaftlichen und politischen Druck unternehmensinterne Reglements aufgestellt, die vorschreiben, wie sich Mitarbeiter in ethisch sensiblen Situationen verhalten sollen.<sup>1</sup> Deren Überwachung ist mit aufwändigen Kommunikations- und Controlling-Maßnahmen verbunden, die sich im Prinzip nur ebenjene Großunternehmen leisten können.

Der Erfolg eines Unternehmens wird aber traditionell vor allem an der Erreichung ökonomischer und finanzieller Zielgrößen gemessen. „What you can measure you can manage“ ist ebenso ein sprichwörtlicher Ausdruck, der sich auf die Grundfragen der Unternehmensführung anhand von Kennzahlen bezieht.

Managerinnen und Manager stecken hier nun in einer Zwickmühle: Einerseits sollen sie den messbaren wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens verantworten. Andererseits werden an sie moralische und ethische Maßstäbe angelegt, die sie ebenso erfüllen sollen. Nachhaltige und ethikbewusste Führung (ethical leadership) erscheint somit schnell wie eine „mission impossible“. <sup>2</sup> Vor diesem Hintergrund soll nun der Frage nachgegangen werden, ob und wie man nachhaltiges und ethisches Verhalten und seinen Beitrag zum ökonomischen Erfolg des Unternehmens messbar machen kann. Festgelegte oder vordefinierte Kennziffern und Maßstäbe, wie sie bspw. als Kennzahlen zur Unternehmensanalyse genutzt werden, gibt es hierfür nur in unzureichendem Maße. Der Fokus der folgenden Ausführungen liegt dabei auf den Anwendungsmöglichkeiten für kleine und mittelständische Unternehmen (KMU).

---

<sup>1</sup> Vgl. Huppenbauer 2012, S.85ff.

<sup>2</sup> Vgl. Weibler 2016, S. 653f.

In den vergangenen Jahren wurde eine Reihe von Modellen und Methodiken zur Messung des ethischen Verhaltens und der Nachhaltigkeit vorgestellt, ohne dass sich bisher ein klar definiertes, allgemein anerkanntes System herauskristallisieren konnte. Ein Beispiel zur Darstellung von verantwortungsbewusstem Handeln ist die „Gemeinwohl-Bilanz“, deren Vorstellung durch Christian Felber im Jahr 2010 eine breite Diskussion angeregt hat und die Gemeinwohl-Ökonomie als Bewegung ins Leben rief.<sup>3</sup> Diese besondere Bilanz weist nicht das Vermögen und das Kapital eines Unternehmens aus, sondern bildet das ethische und moralische Engagement der Unternehmung und dessen Beitrag zur gesellschaftlichen Entwicklung ab. Weitere Überlegungen schlagen sich im von Michael Porter und Mark Kramer entwickelten „Shared Value-Konzept“ nieder, das sich mit den Fragen der Wechselwirkung von Unternehmen und Gesellschaft auseinandersetzt.<sup>4</sup> Vorschläge zur Messung von Ethik wurden auch vom Internationalen Controllerverein e.V. (ICV) unterbreitet und zur Diskussion gestellt.<sup>5</sup> Ein weiteres Modell stellten Brown et al. bereits 2005 mit der „Ethical Leadership Scale (ELS-D)“ vor, die von Rowold et al. in einer deutschen Variante adaptiert wurde.<sup>6</sup> Die Autoren beschäftigen sich vordergründig mit dem Führungsverhalten der Manager. Zur Messbarmachung der Wirksamkeit und der Einhaltung von Compliance-Reglements wurde 2018 von Sebastian Rick das „Compliance-Index-Modell“ vorgestellt. Der so ermittelte Compliance-Index (KPI) zeigt an, wie der Erfolg der Compliance-Maßnahmen gesteuert und überwacht werden kann. Angeregt und verstärkt durch die Diskussion zu den ethischen Fragen im Zusammenhang mit dem autonomen Fahren tritt in jüngster Zeit die mit diesen Techniken, aber auch den sozialen Medien und Internetplattformen, verbundene Anwendung von Algorithmen der künstlichen Intelligenz in den Fokus des Interesses. Die Bertelmann-Stiftung setzt sich in ihrem Projekt „Ethik der Algorithmen“ mit diesen Fragen auseinander und hat ein Regelwerk zur Entwicklung und Anwendung gemeinwohlorientierter Algorithmen aufgestellt.<sup>7</sup> Dieses soll helfen, ethisches und gemeinwohlorientiertes Handeln in die Produktentwicklung einzubeziehen.

Der vorliegende Beitrag gibt einen Überblick über die genannten Methoden und fasst zum Stand der aktuellen Diskussion unter dem besonderen Aspekt der kleinen und mittelgroßen Unternehmen (KMU) zusammen. Es wird dabei nicht der Anspruch auf Vollständigkeit bei der Methodenauswahl erhoben, sondern es soll

---

<sup>3</sup> Vgl. Felber, 2010.

<sup>4</sup> Vgl. Porter und Kramer 2011, S. 62-77.

<sup>5</sup> Vgl. Böhrens 2008, o.S.

<sup>6</sup> Vgl. Brown, Trevino und Harrison 2005, S. 117ff; Rowold, Borgmann und Heinitz 2009, S. 57ff.

<sup>7</sup> Vgl. Puntschuh und Fetic 2020, S. 9ff.

insbesondere auf deren Möglichkeiten zur Umsetzung und Messung ethischer Unternehmensführung eingegangen werden.

## 7.2 Begriffswelt Moral und Ethik

Im deutschen Sprachgebrauch werden die Begriffe Moral und Ethik häufig synonym verwendet. Unter Moral versteht man, was in einer Gruppe oder in einer Gesellschaft als gut und sittlich richtig bzw. als schlecht und sittlich falsch erachtet wird.<sup>8</sup> Die Moral hat sich über die letzten Jahrzehnte und Jahrhunderte verändert und wird sich durch verschiedene Umwelteinflüsse und Weiterentwicklungen in der Gesellschaft auch zukünftig wandeln. Verschiedene Kulturen (auch Unternehmenskulturen) haben eigene Vorstellung von moralischen Werten. Moralische Vorstellungen unterliegen ständigen Veränderungen. Auch wird weltweit nie eine einheitliche bzw. richtige Moral für alle Menschen existieren.<sup>9</sup> Ist eine Person von diesen allgemeinen Wertmaßstäben, die in deren Gesellschaft gelebt werden, überzeugt und handelt auch danach, so spricht man vom Ethos.<sup>10</sup> Die Ethik ist die Theorie und die Lehre von Moral und Ethos. Sie beschäftigt sich mit der Frage nach den Kriterien des richtigen bzw. falschen Handelns. Es geht dabei im Zusammenhang mit Wirtschaftsunternehmen nicht um die theoretische Auseinandersetzung mit den Begriffen Moral und Ethos, sondern um die Wirtschaftsethik als übergreifende wissenschaftliche Teildisziplin. An dieser Stelle soll auf ausführlichere Darstellungen zu Moral und Ethik verzichtet werden.<sup>11</sup>

## 7.3 Ethik und Unternehmensführung

Das magische Dreieck der strategischen Unternehmensführung beschreibt das Zusammenspiel zwischen Rentabilität, Sicherheit und Liquidität (Siehe Abbildung 1, links). Diese drei Ziele beeinflussen sich gegenseitig und konkurrieren miteinander, was sich anhand eines kleinen Beispiels aus der Finanzwirtschaft vereinfacht darstellen lässt. Ziel der Anleger bei der Investition in eine Geldanlage ist eine möglichst hohe Rendite. Diese kann u. a. durch ein höheres Risiko erreicht werden. Soll das Geld zusätzlich jederzeit schnell verfügbar sein, ist dies

---

<sup>8</sup> Vgl. Bak 2014, S. 2.

<sup>9</sup> Vgl. ebd.

<sup>10</sup> Vgl. Göbel 2016, S.27.

<sup>11</sup> Vgl. u. a. ebd., S.33ff; Bak 2014, S.17.



nur durch Sicherheitseinbußen möglich. Geldanlagen, bei denen eine hohe Sicherheit und schnelle Verfügbarkeit garantiert werden, sind in der Regel weniger rentabel.

Dieses Dreieck kann um den ethischen, sozialen oder ökologischen Aspekt erweitert werden, wobei das sogenannte magische Viereck entsteht. Anhand der einfachen Darstellung der Konfliktmöglichkeiten des magischen Dreiecks ist offensichtlich, dass die Schwierigkeiten bei vier Zielen nicht weniger werden (Abbildung 1, Mitte). Das Streben nach einem möglichst hohen Ertrag kann z. B. erfolgen, indem man sich an ethisch fragwürdigen Investitionen beteiligt.<sup>12</sup> Dazu zählen bspw. die Waffenherstellung sowie der Vertrieb von Waffen in Krisengebieten. Unternehmen, die Kapital benötigen, müssen sich für Investoren als lukrative und gewinnbringende Partner darstellen. Dies kann bspw. durch große Renditeversprechungen erfolgen. Auch ein manipulierter Jahresabschluss, in dem eine Investition in das Unternehmen als sehr profitabel erscheint, kann dazu beitragen, neue Kapitalgeber zu gewinnen.<sup>13</sup>

Sowohl die ethisch bedenklichen Projekte oder Branchen als auch die Bilanzmanipulation o. ä. stehen im Konflikt mit dem vierten Ziel, dem ethischen Aspekt. Um diese Konkurrenzsituation zu mindern, müssen bereits die drei Ziele des magischen Dreiecks unter ethische Gesichtspunkte gestellt und überprüft werden. Somit wird Ethik nicht mehr als eigenes Ziel gesehen und es entsteht erneut ein Dreieck, bei welchem die drei ökonomischen Eckpunkte von vornherein auf moralisch vertretbare Eigenschaften untersucht werden. Somit würde sich die Frage nach einer Investition z. B. im Bereich des Waffenhandels gar nicht erst stellen, da dieses Geschäft ethisch nicht vertretbar ist.

---

<sup>12</sup> Vgl. Göbel 2016, S.27ff.

<sup>13</sup> Vgl. Gabriel und Schlagnitweit 2009, S.116f.

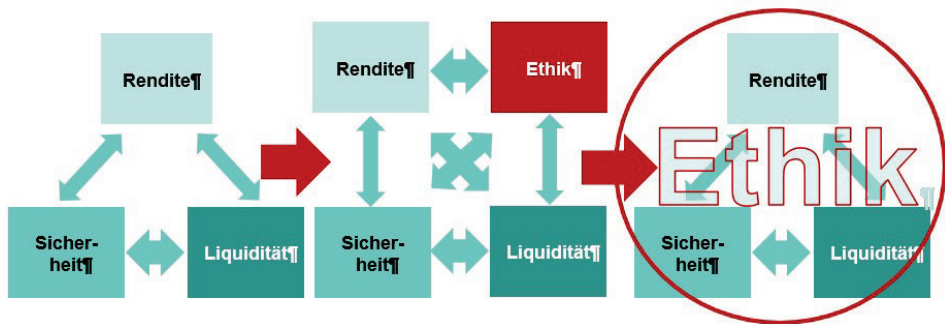


Abbildung 1: Magisches Viereck und magisches Dreieck unter ethischen Gesichtspunkten (Quelle: in Anlehnung an Gabriel und Schlagnitweit, S. 114f)

In diesen Kontext ist auch die aktuelle Diskussion zur Nachhaltigkeit in der Unternehmensführung einzuordnen. Es wird in der Regel darauf verwiesen, dass ethische Aspekte und Nachhaltigkeit nicht voneinander zu trennen sind.<sup>14</sup> Eher geht es um unterschiedliche Herangehensweisen. Die Unternehmensethikerinnen und -ethiker gehen den Problemkreis philosophischer an und unterbreiten Vorschläge aus moralisch-ethischer Sicht. Die Nachhaltigkeitsdiskussion wird eher aus der Sicht der Unternehmen selbst und deren gesellschaftlichem Umfeld geführt. Im Folgenden soll auf eine scharfe Trennung der Begriffe verzichtet werden. Eine große Rolle spielt dabei die Erkenntnis, dass nachhaltiges Wirtschaften und unternehmerischer Erfolg keinen unüberbrückbaren Widerspruch darstellen müssen.

#### 7.4 Ethisches Verhalten und seine Messbarkeit

Der wirtschaftliche Erfolg eines Unternehmens lässt sich anhand finanzieller Kennzahlen relativ leicht bestimmen. Hingegen lassen sich nur schwer Aussagen darüber treffen, ob Firmen oder Einrichtungen moralisch handeln und arbeiten, da es keine einheitlichen oder festgelegten Kriterien zur Messung ethischen Verhaltens gibt. Im Bereich sogenannter nachhaltiger und ethischer Finanzanlagen und Finanzierungen wird seit vielen Jahren probiert, Gütezeichen für deren Kennzeichnung zu entwickeln. Die EU-Taxonomie ist ein wichtiger Schritt in diese Richtung. Jedoch ist die Umsetzung dafür nicht so einfach wie bei anderen Zer-

<sup>14</sup> Vgl. Leusmann 2013, S.2ff.

tifikaten, bei denen anhand definierter und leicht messbarer Standards und Sicherheitsanforderungen die Vergabe der Qualitätszeichen möglich ist.<sup>15</sup> Die aktuelle Diskussion zur Nachhaltigkeit der Nutzung der Atomenergie zeigt jedoch, wie schwierig es ist, einen allgemeinen Konsens herzustellen. Der Problemkreis EU-Taxonomie soll hier nicht vertiefend analysiert werden.

Da es bereits schwierig ist, einheitliche Definitionen für die Unternehmensethik und nachhaltiges Unternehmertum zu treffen, ist es mindestens genauso komplex, Richtlinien für deren Bewertung zu erarbeiten.

In von den vielen Unternehmen erstellten Leitbildern sind i. d. R. auch Ethik-Kodizes enthalten. Ebenso verfügen die Firmen häufig über Branchen- und Berufskodizes. Diese sind freiwillige Verpflichtungen, die sich die Unternehmen selbst auferlegt haben. Inzwischen existieren verschiedene Anbieter von Ethik- und Nachhaltigkeitsindizes, wie bspw. der Ethical Index, Natur-Aktien-Index, Umweltbank-Aktienindex oder der von der Ethik-Kommission des internationalen Wirtschaftsprüferverbandes entwickelte Code of Ethics for Professionals.<sup>16</sup> Ihnen allen fehlt es jedoch an konkreten, messbaren Größendefinitionen, mit deren Hilfe eine Einschätzung des ethischen Verhaltens und dessen Vergleich mit anderen Unternehmen möglich wäre. Das macht es insbesondere auch für die KMU schwer, sich mit diesen Fragen auseinanderzusetzen und eine Beurteilung vorzunehmen, wo sie selbst als Unternehmen bzw. Unternehmerinnen und Unternehmer stehen.

Mittels Ethik- und Nachhaltigkeitsratings soll nun versucht werden, entsprechende soziale und ökologische Merkmale für die Beurteilung zu entwickeln. Dafür haben die auf dem Markt existierenden Ratingagenturen, wie bspw. Oekom research oder Ethical Investment Research Service verschiedene Methoden und Verfahren entwickelt.<sup>17</sup> Bei deren Anwendung kann es allerdings zu unterschiedlichen Ergebnissen bei der abschließenden Bewertung kommen. Diese entstehen z. B. durch unterschiedliche Ansatzpunkte oder uneinheitliche Gewichtung der einzelnen Bereiche wie sozialem Engagement, kultureller Offenheit oder Umweltschutz.<sup>18</sup> Ziel bei allen diesen Agenturen ist es, den Investoren und anderen Stakeholdern ein verlässliches Bild der Unternehmen in Bezug auf deren moralische, soziale und ökologische Qualitäten und Leistungen darzulegen. Somit können Interessenten die Unternehmen vergleichen, sofern im Vor-

---

<sup>15</sup> Vgl. Gabriel und Schlagnitweit 2009, S.133f.

<sup>16</sup> Vgl. Demele 2015, S.8f; Göbel 2016, S.267.

<sup>17</sup> Vgl. Demele 2015, S.8f.

<sup>18</sup> Vgl. Gabriel und Schlagnitweit 2009, S.92ff; Ulshöfer und Bonnet 2009, S.59.

feld einheitliche Bewertungsverfahren verwendet wurden. Auch hier ist anzumerken, dass die Informationen und die Daten, welche für die Beurteilung herangezogen wurden, genauestens von den Ratingagenturen auf Vollständigkeit und Korrektheit zu überprüfen sind.<sup>19</sup> Nur so kann sichergestellt werden, dass die Ergebnisse auch dem tatsächlichen Bild des Unternehmens entsprechen. Vor dieser Herausforderung stehen auch die in den folgenden Absätzen vorgestellten Systeme und Modelle zur Messung und Bewertung der Ethik und Nachhaltigkeit in der Unternehmensführung.

#### 7.4.1 Ethical Leadership Scale (ELS-D)

Die Messung der ethischen Qualität der Führungsarbeit steht in diesem Modell im Fokus. Es beruht auf der Abfrage von Vorstellungen, die die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter über ethische Führungskräfte haben. Neben dem Charakter der Führungspersönlichkeit und deren Integrität wird explizit die Forderung, dass Führende die Geführten bewusst und gezielt zu ethischen Verhaltensweisen anhalten und anleiten sollen, hinterfragt. Die Beurteilung der Führungskraft erfolgt anhand einer Reihe von Fragestellungen zu seinem oder ihrem Verhalten gegenüber dem Mitarbeitenden (Berücksichtigung derer Interessen, Sanktionierung unethischen Verhaltens, Diskussion der ethischer Werte), zum persönlichen ethischen Verhalten als Vorbild für die Mitarbeitenden sowie zu seinem Vorgehen bei der Beurteilung der Erfolge (nicht nur an den Ergebniswerten sondern auch daran, wie sie erreicht wurden).<sup>20</sup> Bei der Beantwortung dieser Fragepunkte stehen auch die Mitarbeiter vor einem Dilemma, da sich Ethik nicht über „Kästchen-denken“ abbilden lässt. Die Ergebnisse der Abfragen stellen letztendlich nur eine Annäherung an die Beurteilung des Verhaltens der Führungskräfte dar.<sup>21</sup> Eine Zusammenfassung in einen Score-Wert für die einzelne Führungskraft oder für das Gesamtunternehmen ist hier nicht gegeben, was die Vergleichbarkeit der Analysen und der Nutzung als Steuerungsinstrument erschwert. Ein Rückschluss auf die Gesamtsituation des Unternehmens in Bezug auf Nachhaltigkeit und Ethik ist m. E. damit nur bedingt möglich. Die Eignung gerade für die hier im Fokus stehenden KMU ist ebenso als eingeschränkt einzustufen.

---

<sup>19</sup> Vgl. Gabriel 2007, S.108f.

<sup>20</sup> Vgl. Weibler und Kuhn 2016, o. S.

<sup>21</sup> Vgl. Huppenbauer 2017, o. S.

### 7.4.2 Shared Value Konzept

Einen Vorschlag zur Erfassung der Nachhaltigkeitswirkung von Unternehmensaktivitäten unterbreiten Porter und Kramer mit dem Shared Value Konzept.<sup>22</sup> Ausgangspunkt sind die häufig unproduktiven und fragmentierten CSR-Aktivitäten der Unternehmen, die dazu führen, dass Unternehmen wichtige Chancen verpassen, Beiträge für die Gesellschaft zu leisten und Wettbewerbsvorteile zu erlangen.<sup>23</sup> Dieses Problem entsteht durch die künstliche Gegenüberstellung von Wirtschaft und Gesellschaft einerseits und andererseits durch mangelnde Rückkopplung der CSR-Aktivitäten mit der strategischen Ausrichtung und den Kernkompetenzen. Hier werden im Allgemeinen die Zusammenhänge nicht erkannt und berücksichtigt.

Der Kern des Shared Value Konzepts liegt nun darin, die gegenseitigen Abhängigkeiten erfolgsbringend zu nutzen. Porter und Kramer schlagen dafür drei Wege vor, die Shared-Value Potenziale zu nutzen. Erstens die Befriedigung gesellschaftlicher Bedürfnisse durch eine Abkehr von der Strategie der Schaffung immer neuer Bedürfnisse und Nachfragen hin zum tatsächlichen Kundennutzen. Zweitens die Verbesserung der Wertekette durch gezielte Maßnahmen zur Kostenreduktion unter Beachtung entstehenden gesellschaftlichen Nutzens oder der Verhinderung von negativen Auswirkungen auf Dritte. Drittens die Unterstützung des lokalen gesellschaftlichen Umfeldes. Die als normal angesehene Nutzung der gesellschaftlichen Ressourcen wie Bildung und Umwelt soll durch gezielte lokal ausgerichtete Maßnahmen ausgeglichen werden. Damit gelingt es den Unternehmen, die Nachhaltigkeit in ihr strategisches Konzept zu integrieren.

Dieses System muss nun durch die Messung geeigneter Kennziffern untermauert werden. Dazu werden jedoch wiederum nur wenige konkrete Vorschläge unterbreitet. Es liegt in der Verantwortung der Finanzvorstände und der Geschäftsführer, hierfür Analysen und Kenngrößen zu entwickeln. Der Leitgedanke, nur was messbar ist, kann auch gesteuert werden, ist hier als Herausforderung an alle Betroffenen zu sehen: Anregungen dazu liegen in der konsequenten Ausrichtung der Investitionspolitik, in dem die Nachhaltigkeit als Entscheidungskriterium gleichrangig mit ökonomischen Faktoren herangezogen wird. Werkzeuge zur Da-

---

<sup>22</sup> Vgl. Porter und Kramer 2011, S.62-77.

<sup>23</sup> Vgl. Strathoff 2013, S.90ff.

tenerhebung sind unternehmensindividuell zu entwickeln. Es entsteht ggf. ein erweitertes oder neues Tätigkeitsfeld für die Controller.<sup>24</sup> Das, was in den neunziger Jahren an Erfahrungen mit der Entwicklung von Balanced Scorecards (BSC) gesammelt wurde, ist hier m. E. gut anwendbar.

Für kleine und mittelgroße Unternehmen wird insbesondere die fehlende Konkretetheit in den Darstellungen eine Hürde darstellen, sich intensiver mit diesen Fragen auseinanderzusetzen und eine eigene Umsetzungsstrategie zu entwickeln. So verbleibt auch hier vieles im Allgemeinen und konkrete Handlungsempfehlungen für die Geschäftsinhaber von KMU sind nicht vorzufinden.

### 7.4.3 Ethik-Messverfahren des ICV

Einen etwas anderen Weg beschreitet der Internationale Controller Verein e.V. (ICV). Hier wird dem Thema des Messens von Unternehmensethik inzwischen in den Grundsätzen ordnungsgemäßen Controllings ein breiter Raum eingeräumt.<sup>25</sup> Das Messen des ethischen Verhaltens im Unternehmen wird als Aufgabe des Controllerservice betrachtet. Es werden verschiedene Messverfahren konkret vorgeschlagen (u. a. EFQM, BSC und St. Gallen-Modell der Unternehmensführung) und mit Mess- und Maßgrößen unterlegt (z. B. regionaler Einkauf, Rekrutierung und Qualifikation von Mitarbeitenden). Hier wird hier deutlich gezeigt, dass das moralisch-ethische Verhalten von Unternehmen durchaus praktikabel gemessen werden kann. Dazu müssen spezifische, unternehmensindividuelle Größen gefunden werden. Kernpunkt ist auch hier, dass die Ethik im Unternehmen gelebt werden muss, dann werden auch Messgrößen von allen Betroffenen akzeptiert und genutzt. Diese Vorgehensweise ist auch für typische KMU nachvollziehbar. Ein entsprechendes Messsystem kann mit verhältnismäßig geringem Aufwand entwickelt werden und ist jederzeit erweiterbar. Damit kann es neue relevante Entwicklungen im Unternehmen selbst und im Umfeld abbilden. Das ethische Verhalten wird so für KMU und ihre Mitarbeitenden fassbar und kann gezielt zum Erfolgsfaktor entwickelt werden. Der ökonomische Nutzen selbst für die Stakeholder kann jedoch nur mittelbar erfasst werden. Ebenso fehlt es an verallgemeinerungswürdigen Vorgaben, die eine Vergleichbarkeit der KMU größen- und branchenübergreifend ermöglichen. So ist es zwar für interne Steuerungsmaßnahmen gut anwendbar, die Kommunikation nach außen zur Erlangung von Wettbewerbsvorteilen erscheint jedoch kaum sinnvoll ohne eine ausführliche Darstellung von Firmeninterna.

---

<sup>24</sup> Vgl. Theis 2015, o. S.

<sup>25</sup> Vgl. Böhrens 2008, o. S.

#### 7.4.4 Compliance-Index (KPI)

Vor dem Hintergrund, dass viele Unternehmen in den vergangenen Jahren umfangreiche Compliance-Programme eingeführt haben, stellt sich die Fragen, inwiefern diese nicht nur Kosten verursachen, sondern auch zum Erfolg des Unternehmens beitragen. Das Ergebnis der Maßnahmen lässt sich jedoch nur schwer messen.<sup>26</sup> Das Compliance-Index Modell von Sebastian Rick soll dazu beitragen dieses Problem zu lösen. Es zeigt auf, wie die Mitarbeit-Compliance valide gemessen werden kann und mit welchen Maßnahmen deren Verhalten wirksam verbessert werden. Das Modell umfasst eine Reihe statistischer Verfahren zur Untersuchung der komplexen Beziehungsstrukturen zwischen den Compliance-Maßnahmen und dem konkreten Verhalten der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter. Es zielt auf eine quantitative Abschätzung der Wirkungszusammenhänge ab. Im Ergebnis soll der ermittelte Compliance-Index-Wert (KPI) dem Management als hilfreiches Controllinginstrument, d. h. Unterstützung zur Verbesserung des eigenen Systems dienen.<sup>27</sup> Entwickelt wurde das Modell auf der Basis von Studien in der Finanzwirtschaft, die zunächst auch im Fokus der Anwendung stehen. Konkrete Anwendungsbeispiele in anderen Branchen müssen zukünftig die Nutzbarkeit des Modells zeigen. Voraussetzung ist jedoch, dass im Unternehmen ein Compliance-Reglement existiert, dessen Wirksamkeit und Wertbeitrag für das Unternehmen beurteilt werden soll. Dieses ist vor allem in KMU nicht immer vorhanden. Der KPI kann und wird m. E. jedoch einen Betrag leisten, das ethische Verhalten im Unternehmen messbar und damit steuerbar zu machen, da es Schwachpunkte im Unternehmenssystem aufzeigt, die abgebaut werden können.

#### 7.4.5 Die Gemeinwohl-Bilanz

Im Jahr 2010 wurde der „Verein Gemeinwohl-Ökonomie“ in Wien gegründet. Das Ziel ist die Entwicklung einer gemeinwohlorientierten Wirtschaftsordnung. Es greift Ansätze auf, wie sie in Deutschland bspw. im Artikel 14 des Deutschen Grundgesetzes geregelt sind. Dieser besagt u. a., dass der Gebrauch des Eigentums verpflichtend ist und dem Wohl der Allgemeinheit dienen soll.<sup>28</sup> Auch auf internationaler Ebene findet dieses Thema Beachtung. Europäische Unternehmen sind gemäß der EU-Richtlinie 2014/95/EU verpflichtet, nicht-finanzielle Informationen zu veröffentlichen, um mehr Transparenz im ethischen Bereich zu

---

<sup>26</sup> Vgl. Rick 2018a, o. S.

<sup>27</sup> Vgl. Rick 2018b, S. 17.

<sup>28</sup> Vgl. Verein zur Förderung der Gemeinwohl-Ökonomie (o. J.), Darum Gemeinwohl, o. S.

schaffen.<sup>29</sup> Einen praktischen Anwendungsmöglich entwickelte Christian Felber (Initiator der Gemeinwohl-Ökonomie) in Form der „Gemeinwohl-Bilanz“. Dabei handelt sich nicht um eine Bilanz im handelsrechtlichen Sinne. Es wird nicht der finanzielle Erfolg eines Unternehmens dargestellt, sondern dessen geleisteter Beitrag zum Gemeinwohl.

Bereits im Jahr der Vereinsgründung hatten 45 Unternehmen eine solche Bilanz erstellt. In den Folgejahren stiegen deren Zahlen auf über 400 Unternehmen, Gemeinden und Bildungseinrichtungen an. Diese Steigerung verdeutlicht, dass es zu Beginn des zweiten Jahrzehnts Unternehmern immer wichtiger wurde, sich ethisch und moralisch korrekt zu verhalten und dies auch nach außen zu dokumentieren.<sup>30</sup> Laut offiziellen Angaben gibt es aktuell ca. 2.000 Interessenten an der Vereinsarbeit. Die Anzahl der Mitglieder liegt nach wie vor bei ca. 400 Unternehmen und Einrichtungen.

Die Erstellung der Gemeinwohl-Bilanz erfolgt in drei Schritten. Als erstes wird von dem Unternehmen ein Gemeinwohl-Bericht erstellt. Dieser kann selbstständig oder mit Unterstützung durch einen Gemeinwohl-Ökonomie-Beratenden erstellt werden. Bei der Erstellung wird sich nach der Gemeinwohl-Matrix gerichtet (siehe Abbildung 2). Diese enthält in der aktuellen Version (Matrix 5.0) 20 Indikatoren (A1 bis E5), welche sich aus je fünf Werten und Berührungsgruppen (A bis E) ergeben.<sup>31</sup> Die Werte unterteilen sich in Menschenwürde, Solidarität, ökologische Nachhaltigkeit, soziale Gerechtigkeit sowie demokratische Mitbestimmung und Transparenz. Zu den Berührungsgruppen gehören die Lieferanten (A), Geldgeber (B), Mitarbeitende sowie Eigentümerinnen und Eigentümer (C), Kundinnen und Kunden, Produkte, Dienstleistungen und Mitunternehmen (D) sowie ein gesellschaftliches Umfeld (E). Für eine ausführliche Erklärung der Indikatoren kann das von der Gemeinwohl-Ökonomie zur Verfügung gestellte Handbuch verwendet werden. Die eigene Einschätzung der 20 Indikatoren wird in dem Gemeinwohl-Bericht einzeln beschrieben. Das kann in kurzen und aussagekräftigen Sätzen oder auch in längeren Abschnitten vorgenommen werden.<sup>32</sup>

Im Anschluss an die Berichtserstellung erfolgt die externe und qualifizierte Prüfung der im Bericht dargestellten Sachverhalte. Dies wird u. a. durch Einsicht in

---

<sup>29</sup> Vgl. Verein zur Förderung der Gemeinwohl-Ökonomie (o. J.), Politische Umsetzung, o. S.

<sup>30</sup> Vgl. Mödler et al. 2016, S. 220.

<sup>31</sup> Vgl. Verein zur Förderung der Gemeinwohl-Ökonomie, Gemeinwohl-Matrix, o. S.

<sup>32</sup> Vgl. Verein zur Förderung der Gemeinwohl-Ökonomie, die Erstellung des Gemeinwohl-Berichts, o. S.



die entsprechenden Dokumente sowie durch Entwicklungs- und Feedbackgespräche erreicht.

Als letzter Schritt folgt die Zusammenstellung der Gemeinwohl-Bilanz. Diese besteht aus dem erstellten Gemeinwohl-Bericht des Unternehmens und dem Testat des unabhängigen Prüfers. Die Bilanz wird auf der Plattform der Gemeinwohl-Ökonomie veröffentlicht. Durch das erteilte Testat, welches für zwei Jahre gültig ist, wird die Korrektheit der Angaben im Bericht bestätigt.

Dieses Testat inkl. des Gemeinwohl-Berichts können die Kunden, Lieferanten und Investoren jederzeit einsehen. Dadurch wird die Gemeinwohl-Bilanz für die Nutzer glaubwürdig. Vor allem bei Stakeholdern, denen ethisches und moralisches Verhalten und Handeln wichtig ist, kann dadurch ein positiver Eindruck von dem Unternehmen entstehen. Des Weiteren ist es sinnvoll, diese auf der eigenen Homepage oder auch in gedruckter Form zur Verfügung zu stellen.

WERT	MENSCHENWÜRDE	SOLIDARITÄT UND GERECHTIGKEIT	ÖKOLOGISCHE NACHHALTIGKEIT	TRANSPARENZ UND MITENTSCHEIDUNG
BERÜHRUNGSGRUPPE				
<b>A: LIEFERANT*INNEN</b>	<b>A1</b> Menschenwürde in der Zulieferkette	<b>A2</b> Solidarität und Gerechtigkeit in der Zulieferkette	<b>A3</b> Ökologische Nachhaltigkeit in der Zulieferkette	<b>A4</b> Transparenz und Mitentscheidung in der Zulieferkette
<b>B: EIGENTÜMER*INNEN &amp; FINANZ-PARTNER*INNEN</b>	<b>B1</b> Ethische Haltung im Umgang mit Geldmitteln	<b>B2</b> Soziale Haltung im Umgang mit Geldmitteln	<b>B3</b> Sozial-ökologische Investitionen und Mittelverwendung	<b>B4</b> Eigentum und Mitentscheidung
<b>C: MITARBEITENDE</b>	<b>C1</b> Menschenwürde am Arbeitsplatz	<b>C2</b> Ausgestaltung der Arbeitsverträge	<b>C3</b> Förderung des ökologischen Verhaltens der Mitarbeitenden	<b>C4</b> Innerbetriebliche Mitentscheidung und Transparenz
<b>D: KUND*INNEN &amp; MITUNTERNEHMEN</b>	<b>D1</b> Ethische Kund*innenbeziehungen	<b>D2</b> Kooperation und Solidarität mit Mitunternehmern	<b>D3</b> Ökologische Auswirkung durch Nutzung und Entsorgung von Produkten und Dienstleistungen	<b>D4</b> Kund*innen-Mitwirkung und Produkttransparenz
<b>E: GESELLSCHAFTLICHES UMFELD</b>	<b>E1</b> Sinn und gesellschaftliche Wirkung der Produkte und Dienstleistungen	<b>E2</b> Beitrag zum Gemeinwesen	<b>E3</b> Reduktion ökologischer Auswirkungen	<b>E4</b> Transparenz und gesellschaftliche Mitentscheidung

Abbildung 2: Gemeinwohl-Matrix (Quelle: Gemeinwohl-Matrix der Gemeinwohl-Ökonomie als Basis für die Bilanzerstellung<sup>33</sup>)

Ein Vorteil für das Unternehmen, welches die Gemeinwohl-Bilanz erstellt, ist die Möglichkeit, einen aktuellen Überblick über das eigene soziale Engagement zu erhalten sowie die Bereiche zu analysieren, in denen noch Potential zur Verbesserung besteht. Durch die Erstellung der Gemeinwohl-Bilanz gewinnt die Unternehmung am Markt an Attraktivität und kann sich von Konkurrenten absetzen.

Allerdings sei auch angemerkt, dass die Erstellung der Gemeinwohl-Bilanz sehr zeitaufwändig und mit verschiedenen Kosten, wie der damit verbunden Mitgliedschaft im Verein oder Gebühren für die externe Prüfung, verbunden ist.

Bei allen vorgestellten Vorteilen muss hier jedoch resümiert werden, dass sich die Gemeinwohl-Ökonomie in der vorgestellten Version regelmäßig in unverständlichen und schwer abgrenzbaren Wortgebilden verliert. Schon der Begriff selbst ist nicht klar definiert und erlaubt einen breiten Interpretationsspielraum. Gerade die Fragen, wer nun ethisch handelt und wo die Grenzen ethischen Handelns liegen, können nicht klar beantwortet werden. Das macht ihre Anwendung gerade für kleine und mittelständische Unternehmen auf ihren häufig regional ausgeprägten Märkten nicht unbedingt einfach. Hier zeigen sich durchaus Paral-

<sup>33</sup> Verein zur Förderung der Gemeinwohl-Ökonomie, Gemeinwohl-Matrix, o. S.

lelen zur Nachhaltigkeit. Auch hier fehlt es an klaren Definitionen. Diese Umstände erleichtern die Messung von ethischem Verhalten und Nachhaltigkeit nicht gerade.

## 7.5 Erfolgsfaktor Ethik

Aktuelle Studien zeigen, dass verantwortungsvolles Unternehmertum durchaus Wettbewerbsvorteile bringen kann. Es führt aber auch zu höheren Kosten und kann zur Folge haben, im Bieterwettbewerb zu unterliegen.<sup>34</sup> Dietzfelbinger verfolgt die Grundüberzeugung, dass ethisches Verhalten nicht zwangsläufig immer wehtun muss, sondern dass es im Idealfall für die Unternehmen zum messbaren Erfolgsfaktor werden kann.<sup>35</sup> Gerade für KMU stellt sich zum einen die Frage nach dem kurzfristigen finanziellen Erfolg und zum anderen nach der langfristigen Sicherung des Unternehmens. Des Weiteren nach der Rolle, die das Image und seine Reputation für den typischen geschäftsführenden Gesellschafter oder Inhaber eines KMU im häufig lokalen Umfeld spielt. Daran werden der Erfolg des Unternehmens und der persönliche Erfolg gemessen. Als Kenngrößen, die diesen messbar machen, dienen zunächst die klassischen harten Erfolgskennzahlen. Diese werden ergänzt um Größen, die vordergründig als schwer erfass- und messbar empfunden werden. Gerade in dieser klassischen Trennung in harte und weiche Faktoren, wie sie sich i. d. R. auch in den Ratingsystemen widerspiegeln, liegt die Herausforderung. Warum diese Trennung? Die Faktoren beeinflussen sich doch zweifelsohne gegenseitig.<sup>36</sup> Insbesondere das Ethikthema kann nicht mit der klassischen Vorgehensweise zum Erfolgsfaktor werden. Eine reine Wirtschaftlichkeitsrechnung wird wohl immer zu einem tendenziell unbefriedigenden Ergebnis führen, da sie kurzfristig ausgerichtet ist.

Die Investitionen in ethisch wünschenswerte Verhaltensweisen und die Implementierung von Mess- und Maßsystemen zu deren Erfassung werden sich frühestens mittelfristig messbar im Erfolg niederschlagen. Hier liegt m. E. eine gewisse Hürde für die KMU-Geschäftsführer. Ihre Unternehmensführung ist häufig zunächst am operativen Erfolg ausgerichtet; da werden die Ethik und deren Messung eher als zusätzliche Belastung empfunden. Es mangelt zweifelsohne nicht am strategischen Denken in den KMU – das mittelfristige und strategische Controlling, dem die Messung von ethischem Verhalten in dem vorgestellten Kontext zuzuordnen ist, ist aber nicht selten zu gering ausgeprägt.

---

<sup>34</sup> Vgl. Nutz 2014, S.8ff.

<sup>35</sup> Vgl. Dietzfelbinger 2015, S.56.

<sup>36</sup> Vgl. ebd., S. 61.

In vielen mittelständischen Unternehmen wird die Umsetzung der Strategie mittels einer Balanced Scorecard (BSC) abgebildet. Die Einbeziehung der Aspekte des CSR und der ethischen Maßstäbe in eine bestehende, aktiv genutzte BSC stellt m. E. eine überschaubare Herausforderung dar. Die BSC wird insgesamt als KMU-geeignete Methodik betrachtet, auch die ethischen Fragen der Unternehmensstrategie in messbare und abrechenbare Größen umzusetzen.<sup>37</sup>

## 7.6 Fazit und Ausblick

Wirtschaftliches und ethisches Verhalten müssen in der heutigen Zeit keine Gegensätze mehr sein, auch wenn es bei der Kombination beider Bereiche Konflikte geben kann. Je mehr ethisches und nachhaltiges Verhalten von den Unternehmen verlangt wird, desto mehr müssen sich diese daran ausrichten und handeln, um erfolgreich am Markt zu bestehen. Dieses ethisch-ökologische Bewusstsein muss bereits bei der strategischen Planung ansetzen und sich durch alle Bereiche der Unternehmensführung ziehen. Nur Unternehmen, die nachweisen können, dass sie sich ethisch-moralisch korrekt verhalten, haben langfristig eine Chance sich zu behaupten.

Generell stellt es sich als nicht einfach heraus, ethisches Verhalten und Handeln zu messen und nachzuweisen. Die vorgestellten verschiedenen Ansätze weisen Wege in die Richtung der Mess- und Abrechenbarkeit. Neben dem Weg, den die Gemeinwohl-Ökonomie mit dem standardisierten Gemeinwohl-Bericht vorschlägt, gibt es weitere Möglichkeiten zur Erfassung des ethischen Verhaltens. Allen ist eigen, dass sich die Messungen durch vor allem qualitative, verbale, schwer fassbare und dehnbare Bewertungen auszeichnen oder nur durch individuelle unternehmensspezifische Maßgrößen erfolgen können. Diese wiederum erschweren den objektiven Vergleich der Unternehmen. Die Wege der Erfassung und Messung bilden vor diesem Hintergrund insbesondere für KMU eine nahezu unüberbrückbare Barriere.

Da das soziale und ethische Interesse der Stakeholder weiterhin wächst, müssen sich die Unternehmen darauf einrichten, daran gemessen zu werden. Die ethisch und nachhaltig agierenden Unternehmen können letztendlich davon profitieren. Bereits heute gesellschaftlich und sozial engagierte Unternehmen können durch ihr moralisches und nachhaltiges Wirtschaften profitieren, auch wenn die konkreten Auswirkungen auf den unternehmerischen Erfolg nur mittel- und langfristig messbar sind. Dabei wird immer wichtiger, die ethische Verantwortung und die

---

<sup>37</sup> Vgl. ebd., Dietzfelbinger 2015, S. 115ff.

daraus resultierenden Verhaltensweisen glaubhaft nach außen zu kommunizieren und auch damit einen Erfolgsbeitrag zu leisten.

**Literaturverzeichnis**

- Bak, Peter Michael (2014), *Wirtschafts- und Unternehmensethik – Eine Einführung*, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2014.
- Böhrens, Michael; Bednarz, Petra; Friedag, Herwig; Heß, Roland und Annette Sierig (2008), *Grundsätze ordnungsgemäßen Controllings – Messen von Unternehmensethik*, Vortragmanuskript, ICV-AK Berlin-Brandenburg Tagung 04.04.2008.
- Brown, Michael E.; Trevino, Linda K. und David A. Harrison (2005), *Ethical Leadership: A social learning perspective for construct development and testing*. In: *Organizational Behavior and Human Decisions Process*, 97 (2), S. 117ff.
- Demele, Uwe (2015), *Finanzmarktwirtschaft und Ethik – Wege zum verantwortungsethischen Privatinvestment*, München: oekom Verlag, 2015.
- Dietzfelbinger, Daniel (2015), *Praxisleitfaden Unternehmensethik – Kennzahlen, Instrumente, Handlungsempfehlungen*, Gabler-Springer, Wiesbaden 2015.
- Felber, Christian (2010), *Die Gemeinwohl-Ökonomie – Das Wirtschaftsmodell der Zukunft*. Deuticke, Wien, 2010.
- Gabriel, Klaus (2007), *Nachhaltigkeit am Finanzmarkt – Mit ökologisch und sozial verantwortlichen Geldanlagen die Wirtschaft gestalten*, München: oekom Verlag, 2007.
- Gabriel, Klaus und Markus Schlagnitweit (2009), *Das gute Geld – Ethisches Investment, Hintergründe und Möglichkeiten*, Innsbruck: Verlagsanstalt Tyrolia, 2009.
- Göbel, Elisabeth (2016), *Unternehmensethik – Grundlagen und praktische Umsetzung*, 4. Aufl., Konstanz und München: UVK Verlagsgesellschaft mbH, 2016.
- Huber, René (2002), *Ethik im Kreditgeschäft – Grundsätzliche Überlegungen und praktische Beispiele*, Biel: R. Huber Verlag, 2002.
- Huppenbauer, Michael (2012), *Ist Unternehmensethik wirklich messbar?* In: *KMU-Magazin* Nr. 8, September 2012, S. 85ff.

- Huppenbauer, Michael (2017), Ethical Leadership: Führungsverantwortung zwischen Erfolgsdruck und Sinnsuche. Abzurufen unter: <https://www.forum-wirtschaftsethik.de/ethical-leadership-fuehrungsverantwortliche-zwischen-erfolgsdruck-und-sinnsuche/>, abgerufen am 17.04.2021.
- Leusmann, Klaus (2013), Kulturwandel bei den Banken. Wiesbaden: Springer Gabler, 2013.
- Mödler, Beate; Schürkamp; Michael, Siebenbrock, Heinz; Siebenbrock, Jan und Johanna Wiesen (2016), Führen Sie schon oder herrschen Sie noch? Faires Management – Der Methodenband, Marburg: Tectum Verlag, 2016.
- Nutz, Daniel (2014), Die Guten. Abzurufen unter: [https://www.wiso-net.de/document/ADIW\\_0680730690870730820952014%20050506902065497625](https://www.wiso-net.de/document/ADIW_0680730690870730820952014%20050506902065497625), abgerufen am 13.03.2021.
- Porter, Michael E. und Michael R. Kramer (2011): Creating Shared Value, Harvard Business Review 89 (1-2), S.62-77.
- Puntschuh, Michael und Lajla Fetic (2020), Praxisleitfaden zu den Algo.Rules, Bertelmann Stiftung, Gütersloh, S. 9ff,
- Rick, Sebastian (2018a), Erfolg von Compliance Maßnahmen. Abzurufen unter: <https://www.springerprofessional.de/compliance/risikomanagement/erfolg-von-compliance-massnahmen-messen/16121260>, abgerufen am 14.04.2021.
- Rick, Sebastian (2018b), Das Compliance-Index-Modell – Wie der Wertbeitrag von Compliance aufgezeigt werden kann (Dissertationsschrift), Wiesbaden 2018.
- Rowold, Jens; Borgmann, Lars und Kathrin Heinitz (2009), Ethische Führung – Gütekriterien einer deutschen Adaption des Ethical Leadership Scale (ELS-D) von Brown et. al. 2005. In: Zeitschrift für Arbeits- und Organisationspsychologie, 3 (2), S. 57ff.
- Strathoff, Pepe, (2013), Creating Shared Value – Wie Porter den Kapitalismus neu erfinden möchte. In: OrganisationsEntwicklung – Zeitschrift für Unternehmensentwicklung und Change Management, Nr. 4 2013; HandelsblattFachmedien: Düsseldorf 2013, S. 90ff

- Theis, Silvia. (2015), Finanzchefs müssen Nachhaltigkeit in die Hand nehmen. Abzurufen unter: <https://www.wiwo.de/erfolg/management/umwelt-und-unternehmenerfolg-finanzchefs-muessen-nachhaltigkeit-in-die-hand-nehmen/12247224.html>, abgerufen am 17.04.2021.
- Ulshöfer, Gotlind und Gesine Bonnet (Hrsg.) (2009), Corporate Social Responsibility auf dem Finanzmarkt - Nachhaltiges Investment – politische Strategien – ethische Grundlagen. Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften, GWV Fachverlage GmbH, 2009.
- Verein zur Förderung der Gemeinwohl-Ökonomie (o. J.), Darum Gemeinwohl. Abzurufen unter: [Darum Gemeinwohl \(ecogood.org\)](http://www.darumgemeinwohl.org), abgerufen am 14.04.2021.
- Verein zur Förderung der Gemeinwohl-Ökonomie (o. J.), Die Erstellung des Gemeinwohl-Berichts. Abzurufen unter: [Gemeinwohl-Bilanz \(ecogood.org\)](http://www.ecogood.org/de/unsere-arbeit/gemeinwohl-bilanz), abgerufen am 14.04.2021.
- Verein zur Förderung der Gemeinwohl-Ökonomie (o. J.), Die Gemeinwohl-Matrix. Abzurufen unter: <https://web.ecogood.org/de/unsere-arbeit/gemeinwohl-bilanz/gemeinwohl-matrix/>, abgerufen am 14.04.2021.
- Verein zur Förderung der Gemeinwohl-Ökonomie (o. J.), Politische Umsetzung. Abzurufen unter: <https://web.ecogood.org/de/unsere-arbeit/gemeinwohl-bilanz/politische-umsetzung/>, abgerufen am 12.04.2021.
- Weibler, Jürgen. und Thomas Kuhn (2016), Ethikbewusstes Führen – No mission impossible, URL: <https://www.leadership-insiders.de/ethikbewusste-fuehrung-no-mission-impossible/>, abgerufen am 14.04.2021.
- Weibler, Jürgen (2016), Personalführung, 3. Aufl. München, Vahlen.



## **8 Soziale Nachhaltigkeit in den Geschäftsberichten der Automobilbranche**

*Claudia Rademacher-Gottwald*

*Benje Rebecca Knelsen*

**Inhaltsverzeichnis**

8.1	Einleitung.....	145
8.2	Untersuchungsgegenstand.....	145
8.3	Nationaler Aktionsplan für Menschenrechte .....	146
8.4	Gesetzliche Grundlagen und deren Umsetzung.....	148
8.5	Empirische Untersuchung der Nachhaltigkeitsberichte.....	149
8.6	Analyseergebnisse.....	150
8.6.1	Grundsaterklärung zur Achtung der Menschenrechte.....	150
8.6.2	Verfahren zur Ermittlung nachteiliger Auswirkungen auf die Menschenrechte.....	150
8.6.3	Maßnahmen zur Abwendung negativer Auswirkungen und Überprüfung der Wirksamkeit.....	152
8.6.4	Beschwerdemechanismen.....	152
8.6.5	Berichterstattung.....	153
8.6.6	Informationen für Stakeholder.....	154
8.7	Fazit.....	154

## 8.1 Einleitung

Ökonomie, Ökologie und Soziales – diese drei Schlagworte prägen seit den 90er Jahren des letzten Jahrhunderts die Diskussion um eine nachhaltige Unternehmensführung und Corporate Social Responsibility (CSR).<sup>1</sup>

Mit der Umsetzung der CSR-Richtlinie durch das Gesetz zur Stärkung der nicht-finanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten vom 11. April 2017<sup>2</sup> sind große kapitalmarktorientierte Unternehmen, Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen dazu verpflichtet, über ihre sozialen und ökologischen Maßnahmen zu berichten. Diese Berichterstattung beinhaltet Angaben zu Umweltbelangen, zu Arbeitnehmer- und Sozialbelangen, zur Achtung der Menschenrechte und zur Bekämpfung von Korruption. Im Vordergrund der öffentlichen Diskussion über nachhaltige Unternehmensführung steht die ökologische Verantwortung der Unternehmen. Demzufolge konzentriert sich auch die Berichterstattung darauf. Nicht weniger wichtig ist jedoch die soziale Nachhaltigkeit, insbesondere wenn es um die Achtung der Menschenrechte geht. Diese Thematik wird im folgenden Beitrag untersucht. Es geht darum, den Informationsgehalt der Berichterstattung über die soziale Nachhaltigkeit zu ermitteln und zu erörtern, inwieweit die gesetzlichen Regelungen hinreichend sind, um das Informationsbedürfnis der Stakeholder zu erfüllen.

## 8.2 Untersuchungsgegenstand

Die Untersuchung bezieht sich auf die Geschäftsberichte europäischer Automobilunternehmen, die sich mit dem Ausbau der Elektromobilität und anderen klimaschonenden Antriebstechnologien befassen. Den ökologischen Vorteilen der neuen Technologien stehen menschenrechtliche Risiken gegenüber, die mit der Rohstoffbeschaffung für die Batterien der Elektrofahrzeuge zusammenhängen.<sup>3</sup> Vor allem der zur Produktion benötigte Rohstoff Kobalt, dessen Reserven im Jahr 2019 zu über 50% in der Demokratischen Republik Kongo liegen, steht seit einer Untersuchung von Amnesty International im Jahr 2017 in der Kritik, er werde unter menschenunwürdigen Bedingungen und mittels Kinderarbeit abgebaut.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Vgl. Schneider und Schmidpeter 2015, S. VII.

<sup>2</sup> Vgl. Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten vom 11.4.2017, BGBl I 2017, S. 802.

<sup>3</sup> Vgl. Volkswagen Group 2019, o. S.; BMW Group (o. J.), o. S.

<sup>4</sup> Vgl. U.S. Geological Survey 2020, S. 51; Fraunhofer Institute 2020, S. 7; Bundesanstalt für Geowissenschaften und Rohstoffe/Deutsche Rohstoffagentur 2017, S. 10 f.; European Commission 2018, S. 9.

### 8.3 Nationaler Aktionsplan für Menschenrechte

In Deutschland wurde 2016 der *Nationale Aktionsplan Wirtschaft und Menschenrechte* (im Folgenden NAP) verabschiedet, um sicherzustellen, dass deutsche Unternehmen ihrer menschenrechtlichen Sorgfaltspflicht nachkommen. Bis 2020 sollten nach dem NAP mindestens 50% der deutschen Unternehmen, die mehr als 500 Mitarbeitende haben, Prozesse etabliert haben, um die Kernelemente menschenrechtlicher Sorgfaltspflicht in ihren Unternehmen umzusetzen.<sup>5</sup>

In diesem Zusammenhang werden die folgenden fünf Kernelemente vorgestellt:

- Kernelement 1: Grundsaterklärung zur Achtung der Menschenrechte
- Kernelement 2: Verfahren zur Ermittlung nachteiliger Auswirkungen auf die Menschenrechte
- Kernelement 3: Maßnahmen zur Abwendung negativer Auswirkungen und Überprüfung der Wirksamkeit
- Kernelement 4: Berichterstattung
- Kernelement 5: Beschwerdemechanismus

Beim **ersten Kernelement** soll öffentlich zum Ausdruck gebracht werden, dass die Unternehmen der Verantwortung der menschenrechtlichen Sorgfaltspflicht nachkommen. Die Verabschiedung soll von der Geschäftsleitung erfolgen und im Anschluss intern und extern kommuniziert werden. Der Fokus liegt hierbei auf Themen, die für das Unternehmen oder die Branche besonders relevant sind. In der Erklärung sollen Verfahren beschrieben werden, die das Unternehmen im Rahmen seiner Verantwortung durchführt. Weiterhin sollen eine klare Verantwortung im Unternehmen festgelegt und die Mitarbeitenden aus den entsprechenden Geschäftsbereichen geschult werden. Eine kontinuierliche Weiterentwicklung der Erklärung wird ebenfalls angestrebt.

Beim **zweiten Kernelement** sollen Verfahren etabliert werden, die bei der Ermittlung, der Verhütung und der Minderung von tatsächlichen und potenziellen Auswirkungen auf die Menschenrechte helfen. Dabei soll eine Risikoanalyse für bereits bestehende und neue Geschäftsfelder, Produkte und Standorte durchgeführt werden. Konkret soll sich das Unternehmen einen Überblick über die wichtigsten Unternehmensaktivitäten verschaffen. Weiterhin sollen die notwendigen Wertschöpfungsketten und Geschäftsbeziehungen ermittelt werden sowie potenzielle Risikofelder.

Im Anschluss sollen die Risiken bewertet und priorisiert werden. Beispielsweise sollten besonders negative Auswirkungen mit hoher Priorität behandelt werden,

---

<sup>5</sup> Vgl. Auswärtiges Amt 2017, S. 8-10.

wenn es eine hohe Anzahl an Betroffenen gibt oder die Auswirkungen schwerwiegend bzw. nicht abschätzbar sind oder unumkehrbare Folgen auslösen. Eine tiefere Prüfung sollte schlussendlich bei den schwerwiegenden Auswirkungen erfolgen, indem zum Beispiel ein Dialog vor Ort mit (potenziell) Betroffenen geführt wird.

Das **dritte Kernelement** beschäftigt sich mit den Maßnahmen und der anschließenden Wirksamkeitskontrolle. Nachdem bereits die tatsächlichen oder potenziellen Risiken ermittelt wurden, sollen auf Basis der Analyse entsprechende Maßnahmen identifiziert werden. Diese sollen dann in die Geschäftstätigkeit integriert werden und können von Schulungen für bestimmte Beschäftigte im Unternehmen oder beim Lieferanten bis zu Anpassungen von Managementprozessen oder Anpassungen in der Lieferkette reichen. Im Unternehmen sollen dafür klare Zuständigkeiten festgelegt und entsprechende Überprüfungsmechanismen integriert werden. Bei tatsächlichen Menschenrechtsverletzungen sollte das Unternehmen Abhilfemaßnahmen einleiten. Jedoch ist es möglich, dass das Unternehmen selbst nicht genügend Einflussvermögen hat, um zum Beispiel auf Menschenrechtsverletzungen zu reagieren, die in der Lieferkette stattfinden. In dem Fall soll zuerst in Zusammenarbeit mit anderen Akteuren versucht werden, den Einfluss zu erhöhen. Als letzter Schritt bleibt der Rückzug aus dem Geschäftsfeld oder dem Standort.

Für die Maßnahmen sollen Ziele formuliert werden, die ebenfalls – in Abhängigkeit von der Maßnahme – intern und extern kommuniziert werden sollen. Zudem soll regelmäßig der Erfolg der Maßnahme überprüft werden. Hierzu soll ein Dialog mit den (potenziell) Betroffenen geführt werden.

Um zu zeigen, dass dem Unternehmen die tatsächlichen und potenziellen Auswirkungen auf die Menschenrechte bewusst sind und es in angemessener Weise auf diese reagiert, soll nach dem **vierten Kernelement** eine Berichterstattung stattfinden. Diese soll adressatengerecht und bei Unternehmen, die ein besonders hohes Risiko aufweisen, regelmäßig und öffentlich sein. Hierfür können entweder bereits bestehende Berichtsformate des Unternehmens genutzt oder eigene Formate entwickelt werden, die sich speziell auf die Thematik der Menschenrechte fokussieren.

Zum Schluss soll noch das **fünfte Kernelement**, der Beschwerdemechanismus, betrachtet werden. Da Beschwerdeverfahren bei der frühzeitigen Identifikation der tatsächlichen oder potenziellen Auswirkungen helfen können, sollen Unternehmen entweder selbst Verfahren einrichten oder sich aktiv an externen Verfahren beteiligen.

Dabei ist darauf zu achten, dass es sich dabei um ein Verfahren handelt, das fair, ausgewogen und berechenbar ist. Damit es für alle Betroffenen zugänglich ist, sollen sprachliche und technische Barrieren abgebaut werden. Hilfreich kann hierbei auch die Einrichtung von anonymen Beschwerdestellen sein. Entscheidend ist hierbei, dass der Beschwerdemechanismus transparent für alle Beteiligten ist.

#### 8.4 Gesetzliche Grundlagen und deren Umsetzung

Seit 2017 gilt das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz für kapitalmarktorientierte Unternehmen, die mehr als 500 Mitarbeitende haben. Eingeschlossen werden auch Genossenschaften, Kreditinstitute, Finanzdienstleister und Versicherungsunternehmen. Die Kodifizierung erfolgte in § 289 (3) HGB und den ergänzenden Vorschriften gemäß §§ 289b bis 289e HGB. Nach diesen Regelungen muss über die Achtung von Menschenrechten bzw. die Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen berichtet werden. Diese Berichterstattung wird nach § 317 (2) S. 4 HGB durch den Abschlussprüfer auf das fristgerechte Vorliegen geprüft. Die angegebenen Inhalte unterstehen noch keiner gesetzlichen Prüfungspflicht.

Nach herrschender Meinung wird erwartet, dass die o.g. Kernelemente des NAP in der Berichterstattung von börsennotierten Automobilunternehmen enthalten sein müssen. Da das Comply-or-Explain Modell gilt, muss auch darüber berichtet werden, wenn ein Unternehmen für sich feststellt, dass keine aktuellen oder zukünftigen Menschenrechtsrisiken vorliegen.

Daraus ergeben sich die folgenden Fragen:

1. Gibt es Angaben zu den Kernelementen des NAP in den Geschäftsberichten im Zeitraum von 2017 bis 2019?
2. Gibt es bei den Kernelementen Unterschiede im Hinblick auf die Ausführlichkeit und Detailliertheit der Berichterstattung?
3. In welchen Abschnitten bzw. Bereichen der Berichterstattung wird über Menschenrechte berichtet?
4. Sind auch im Bereich der Strategie Menschenrechtsaspekte enthalten?

5. Inwieweit sind die Vorgaben des Gesetzgebers ausreichend, sodass eine aussagekräftige und angemessene Darstellung der Aspekte der sozialen Nachhaltigkeit in Bezug auf die Achtung der Menschenrechte in den Nachhaltigkeitsberichten vorgefunden werden kann?

### **8.5 Empirische Untersuchung der Nachhaltigkeitsberichte<sup>6</sup>**

Analysiert wurden im Zeitraum von 2017 bis 2019 insgesamt 24 Nachhaltigkeitsberichte der folgenden europäischen Automobilunternehmen:

- BMW
- VW
- Daimler
- Volvo Group
- Groupe PSA
- Groupe Renault
- Fiat Chrysler Automobiles
- Jaguar Land Rover Automotive PLC

Mithilfe einer inhaltlichen Strukturierung wurden bestimmte Aspekte und Themen aus den Berichterstattungen extrahiert und zusammengefasst. Dabei wurde die Struktur mithilfe eines Kategoriensystems hergestellt, um zu entscheiden, welche Informationen aus dem untersuchten Material relevant sind.<sup>7</sup>

Die Kategorien wurden nicht direkt aus den Berichterstattungen der untersuchten Unternehmen abgeleitet.<sup>8</sup> Stattdessen wurden mögliche Angaben für die Berichterstattung aus anerkannten Berichtsstandards herausgearbeitet und dem jeweiligen Kernelement des NAP zugeordnet. Als anerkannte Berichtsstandards wurden die weltweit am häufigsten genutzten GRI Standards, der Deutsche Nachhaltigkeitskodex und das Reporting Framework der UN Guiding Principles, das sich konkret auf Menschenrechte bezieht, herangezogen.

---

<sup>6</sup> Vgl. zur Analyse von nichtfinanzieller Berichterstattung im Allgemeinen Kajüter und Wirth 2018, S. 1610f.

<sup>7</sup> Vgl. Mayring 2015, S.103.

<sup>8</sup> Vgl. ebd., S. 68.

## 8.6 Analyseergebnisse

### 8.6.1 Grundsatzerklärung zur Achtung der Menschenrechte

Das **erste Kernelement**, die *Grundsatzerklärung zur Achtung der Menschenrechte*, wird von allen Unternehmen am ausführlichsten beschrieben. Alle Unternehmen bekennen sich zur Einhaltung von internationalen Standards und – abgesehen von Jaguar Land Rover Automotive PLC – beschreiben alle Unternehmen die Bedeutung, die Menschenrechte in ihrem Unternehmen und für ihre Geschäftstätigkeit haben.

Da dieses Kriterium im Zusammenhang mit der Erwähnung der Menschenrechte im Bereich Strategie steht, wird auf die Bedeutung bei der Beantwortung der vierten Frage genauer eingegangen. Im Widerspruch zu der Bedeutung, die der Thematik laut der Berichte zugemessen wird, steht, dass in weniger als der Hälfte der Berichte klare Ziele und Vorgaben im Hinblick auf Menschenrechte formuliert werden.

In fast allen Berichten wird jedoch die Relevanz in Zusammenhang mit der Wertschöpfungskette betont und gerade bezüglich der Lieferkette sind ausführliche Informationen vorhanden.

In allen Berichten sind Angaben über die Umsetzung der Grundsatzerklärung im Unternehmen zu finden und über die Kommunikation derselben. Während die meistgewählte Form eine Einbeziehung im Verhaltenskodex darstellt, wird in der Hälfte der Berichte von einem eigenständigen Dokument in Bezug auf Menschenrechte geschrieben. Die hauptsächliche Kommunikation findet durch Schulungen statt, die sowohl bei den Beschäftigten als auch den Lieferanten stattfinden.

Es sind weder im Laufe der untersuchten Jahre noch in Zusammenhang mit den Ländern, in denen die Unternehmen angesiedelt sind, Unterschiede in der Berichterstattung festzustellen. Vielmehr scheinen die Elemente der Grundsatzklärung bereits einige Jahre unverändert vorzuliegen, da meist nur minimale Unterschiede in den Angaben vorgefunden werden können.

### 8.6.2 Verfahren zur Ermittlung nachteiliger Auswirkungen auf die Menschenrechte

Das **zweite Kernelement** wird im Gegensatz zum ersten in den Geschäftsberichten nicht ausführlich dargestellt. Dabei sind vor allem Unterschiede dahingehend zu erkennen, ob es sich um die Beschreibung der Ermittlungsprozesse oder



die ermittelten Risiken handelt. Gerade die Ermittlungsprozesse werden ausführlich beschrieben, während die Ergebnisse mit weniger Details dargestellt werden.

Das Risiko von Kinderarbeit in der Kobaltlieferkette wird nur in fünf Berichten erwähnt. Selbst wenn die Unternehmen für sich feststellen, dass in ihrer Lieferkette keine Kinderarbeit stattfindet, sollte trotzdem eine kurze Angabe in den Berichten vorzufinden sein, dass den Unternehmen das Risiko überhaupt bewusst ist. Da die Thematik auch in den Medien präsent ist, entsteht so der Eindruck, dass die Unternehmen hier eine wichtige Information weglassen.

Weiterhin ist in den Berichten oft nicht ersichtlich, inwiefern die Informationen und ermittelten Ergebnisse zu welcher Lieferantengruppe zählen, obwohl zwei verschiedene Angaben zur Prüfung neuer Lieferanten und zur Prüfung bereits bestehender Lieferanten vorgeschlagen werden.

Entgegen der Erwartungen der Standards werden generell wenig konkrete Zahlen genannt. Nur bei der Prüfung der direkten Lieferanten und den Ergebnissen gibt es konkrete Zahlen in den Berichten. Dadurch entsteht der Eindruck, dass die Thematik nur kurz behandelt wurde. Die Adressaten der Berichte erwarten ausführlichere und konkretere Informationen. Gerade in Bezug auf die ermittelten Defizite wären genauere Informationen wünschenswert.

Ähnlich ist es bei der Thematik Kinderarbeit bei den direkten Lieferanten, da 70% der Berichte keine Angaben dazu enthalten. Es wird zwar in allen Berichten betont, dass Kinderarbeit aufs Schärfste kritisiert wird und verhindert werden soll, trotzdem wird in vielen Berichten keine Prüfung erwähnt.

Ausführlicher hingegen werden die Menschenrechtsrisiken in der Lieferkette behandelt. Gerade die Risiken, die in der Kobaltlieferkette vorhanden sein können, werden detailliert beschrieben, während auf die Risiken bei anderen Konfliktmaterialien eher oberflächlich eingegangen wird. Mittlerweile erkennen alle Unternehmen, dass auch sie bis zu einem gewissen Grad eine Verantwortung in diesem Bereich tragen. Betont wird ferner, dass die Herstellung von Transparenz in der Lieferkette eine große Herausforderung darstellt.

Bei diesem Kernelement sind ebenfalls keine Unterschiede im Verlauf der Jahre oder in Bezug auf die Herkunftsländer der Lieferanten erkennbar.

### **8.6.3 Maßnahmen zur Abwendung negativer Auswirkungen und Überprüfung der Wirksamkeit**

Noch weniger Details gibt es bei den Angaben für das **dritte Kernelement**. Bezüglich der ergriffenen Maßnahmen wird oberflächlich und allgemein berichtet. So werden bei fast keinem der aufgestellten Kriterien konkrete Zahlen genannt. Gerade der Punkt der erheblichen Investitionsvereinbarungen, die auf Menschenrechtsrisiken geprüft werden sollen, wird nur in zwei Berichten erwähnt.

Im Bereich der Maßnahmen, die bei den direkten Lieferanten getroffen werden, wird zwar in 14 Berichten erwähnt, dass die Unternehmen Maßnahmen treffen, aber nicht um welche es sich konkret handelt. Hier ist eine detailliertere Darstellung notwendig.

Der Bereich der Lieferkette wird in diesem Kernelement am ausführlichsten beschrieben. Die meistgenannte Maßnahme stellt die transparente Gestaltung der Lieferkette dar. Dies wird um den Hinweis ergänzt, dass dies ein komplexer und langwieriger Prozess ist. Genannt wird dieses Vorhaben einerseits in Zusammenhang mit Kinderarbeit, und andererseits mit Menschenrechtsverletzungen im Bereich der Lieferkette. Die meisten konkreten Informationen gibt es über die Kobaltlieferkette, während über die anderen Konfliktmaterialien eher unspezifisch berichtet wird.

In Bezug auf die Überprüfung der Maßnahmen fehlen ebenfalls detaillierte Informationen. In weniger als der Hälfte der Berichte wird über eine Überprüfung der Maßnahmen in Bezug auf Menschenrechte geschrieben. Dargestellte Prozesse fehlen fast gänzlich.

Wie auch in den vorherigen Kernelementen ergibt sich in diesem Kernelement kein Unterschied über die Berichterstattung im Untersuchungszeitraum in Zusammenhang mit den Herkunftsländern, aus denen die Lieferanten stammen.

### **8.6.4 Beschwerdemechanismus**

Schließlich geht es um die Informationen über die Beschwerdewege. Auch hier fehlt es an umfassenden Informationen und an Transparenz. Es werden zwar allgemeine Compliance-Beschwerdewege angesprochen, allerdings scheinen diese bezüglich der Menschenrechtsrisiken wenig angemessen, da diese von den wenigsten potenziell betroffenen Personen genutzt werden können. Deshalb sind im Bereich der Stakeholder-Kommunikation und der Unterstützung der Lie-

feranten weitere Angaben und vielleicht sogar Tätigkeiten zu ergänzen. Es wurden keine Unterschiede in Bezug auf den Zeitpunkt der erstellten Berichte oder die Herkunftsländer der Berichterstatter festgestellt.

### 8.6.5 Berichterstattung

Insgesamt gibt es wenig Einheitlichkeit bei den Abschnitten bzw. den Bereichen, in denen Menschenrechtsaspekte thematisiert werden. Jaguar Land Rover Automotive PLC kann nicht beurteilt werden, da diese einen eigenen *Slavery and Human Trafficking Statement* veröffentlichen und ansonsten keine Informationen im Geschäftsbericht enthalten sind. Jedoch werden in diesem Statement Menschenrechte in Zusammenhang mit der Lieferkette erwähnt. Dies ist auch die größte Gemeinsamkeit der übrigen Berichterstattungen.

Zwar weist nicht jeder Bericht ein eigenständiges Kapitel zur Lieferkette auf, jedoch wird in jedem Bericht ein Zusammenhang zwischen den beiden Themen hergestellt. Daraus kann abgeleitet werden, dass das Risiko bei allen Unternehmen erkannt wurde und in diesem Zusammenhang Ermittlungen angestoßen und Maßnahmen ergriffen werden.

In der Mehrzahl der Berichte wird den Menschenrechten ein eigenes Kapitel zugeschrieben, die aber in unterschiedlichen Themengebieten angesiedelt sind: Compliance, Corporate Governance, Verantwortung, Reporting, Wertschöpfungskette oder Human Resources. Somit gibt es in den Berichten kein einheitliches Bild.

Auffällig ist, dass zwar unter dem ersten Kernelement herausgestellt wird, dass Menschenrechte für die Unternehmen von großer Bedeutung sind, allerdings nur bei der Hälfte der Unternehmen die Thematik im Zusammenhang mit der Strategie genannt wird. Meist sind die Berichte nicht ausführlich, sondern die Menschenrechte werden nur in Zusammenhang mit den Sustainable Development Goals oder im Hinblick auf die Materiality Matrix aufgeführt. In der Materiality Matrix wird die Bedeutung der CSR Elemente für die Stakeholder mit der Bedeutung für das Unternehmen in Zusammenhang gebracht.

Deshalb drängt sich hier die Fragestellung auf, wieviel Bedeutung die Menschenrechte tatsächlich in den Unternehmen einnehmen. Bei der Betrachtung der verschiedenen Materiality Matrizen fällt auf, dass die Menschenrechte im Gegensatz zu den Umweltbelangen aus Unternehmenssicht immer weniger wichtig eingeschätzt werden und dass die Bedeutung von Menschenrechten bei den Stakeholdern höher eingeschätzt wird als die Bedeutung, die die Menschenrechte im

berichtenden Unternehmen haben. Zudem kann hier beobachtet werden, dass keines der untersuchten Unternehmen aus Deutschland eine solche Matrix in den Nachhaltigkeitsbericht integriert.

### **8.6.6 Information der Stakeholder**

Insgesamt konnte bei den Auswertungen der Kernelemente in den 24 untersuchten Berichten festgestellt werden, dass zwar die Grundsatzerklärung in Bezug auf Menschenrechte von den Unternehmen zufriedenstellend integriert wurde, es jedoch Defizite bezüglich der Berichterstattung der Ermittlung der Menschenrechtsrisiken, der Maßnahmen bei Menschenrechtsrisiken und des Beschwerdemanagements gibt. Die Ausführlichkeit der Berichterstattung spiegelt die Anforderungen der Gesellschaft wider, in der die ökologischen Aspekte, wie der Klimawandel, im Fokus stehen. Die Berichterstattung über das Risiko für Kinderarbeit stellt eine besonders hohe Hürde dar, da es eine so schwerwiegende Menschenrechtsverletzung ist, die in der Gesellschaft Empörung und emotionale Reaktionen hervorruft. Deshalb sollte sichergestellt werden, dass in diesem Bereich eine in der Tiefe angemessene Berichterstattung vorgefunden werden kann.

Zwar wird in der Gesetzgebung nicht explizit auf die Thematik der Menschenrechte und die geforderten Angaben eingegangen; es wird allerdings in dieser auch auf die Nutzung von Berichtsstandards verwiesen, in denen ausreichend Möglichkeiten aufgezeigt werden, wie über Menschenrechtsaspekte berichtet werden kann. Ansatzpunkt könnte hier allerdings sein, dass die Nachhaltigkeitsberichte keiner Prüfungspflicht unterliegen und somit das Unternehmen keiner verpflichtenden Kontrolle bei den genannten Informationen unterliegt. Da die nichtfinanziellen Angaben in der Gesellschaft und bei Investorenentscheidungen eine wachsende Rolle einnehmen, sollte deshalb darauf hingearbeitet werden, die Richtigkeit und Verlässlichkeit der Informationen dahingehend sicherzustellen.

## **8.7 Fazit**

Nachdem die 24 Geschäftsberichte aus den Jahren 2017 bis 2019 der börsennotierten E-Automobilhersteller Europas analysiert wurden, sind folgende zusammenfassende Ergebnisse festzustellen.

Zu allen Kernelementen des NAP können in der Berichterstattung Angaben vorgefunden werden. Die detailliertesten Angaben sind bei dem ersten Kernelement,

der Grundsatzklärung, festzustellen. Bei den anderen drei Kriterien, der Ermittlung der Menschenrechtsrisiken, den Maßnahmen bei Menschenrechtsrisiken und dem Beschwerdemanagement sind weniger Angaben bereitgestellt. Am ausführlichsten wird in diesen Bereichen auf die Menschenrechtsrisiken in den Lieferketten eingegangen, die für die Unternehmen ein vergleichsweise großes Risiko darstellen. Dabei sind die genauesten Beschreibungen in der Vorgehensweise der Lieferantenbeurteilung aufgeführt, während die Defizite und Maßnahmen nicht ausführlich beschrieben werden.

Auffällig ist, dass das Risiko von Kinderarbeit in Zusammenhang mit der Kobaltlieferkette unzureichend behandelt wird. Auch wenn nach einer Risikoüberprüfung im konkreten Fall des Unternehmens kein Risiko festgestellt wird, dass in der Lieferkette Kinderarbeit stattfindet, sollte trotzdem eine kurze Angabe in den Berichten vorzufinden sein. Gerade aufgrund der Medienpräsenz der Thematik sollte gezeigt werden, dass den Unternehmen das Risiko bewusst ist. Dies gilt sowohl für die Ermittlung als auch für die Maßnahmen.

Das Beschwerdemanagement nimmt den kleinsten Teil der Berichterstattung ein. Die Möglichkeiten menschenrechtsbezogene Beschwerden bei den Unternehmen einzureichen, sind nicht ausreichend. Die Hürde für die Nutzung der angegebenen Beschwerdekanäle scheint besonders für betroffene Personen zu hoch zu sein, wodurch die Möglichkeiten zur Risikoermittlung nicht ausgeschöpft werden.

Unzureichend ist schließlich, dass die Gesetzgebung keine Prüfungspflicht der Nachhaltigkeitsberichterstattung enthält. Gerade im Zusammenhang mit der wachsenden Bedeutung der nichtfinanziellen Berichterstattung und bei Investorenentscheidungen sollte in dem Bereich eine Änderung angestrebt werden, um die Richtigkeit und Verlässlichkeit der Informationen sicherzustellen.

## Literaturverzeichnis

Auswärtiges Amt (2017), Nationaler Aktionsplan Wirtschaft und Menschenrechte. Abzurufen unter: <https://www.bundesregierung.de/breg-de/service/publikationen/nationaler-aktionsplan-wirtschaft-und-menschenrechte-735164>, abgerufen am 24.03.2022.

Bundesanstalt für Geowissenschaften und Rohstoffe / Deutsche Rohstoffagentur 2017, S. 10 f. Abzurufen unter: [Commodity TopNews 53 \(2017\): Kobalt aus der DR Kongo – Potenziale, Risiken und Bedeutung für den Kobaltmarkt](https://www.deutsche-rohstoffagentur.de/Content/Commodity-TopNews-53-2017-Kobalt-aus-der-DR-Kongo-Potenziale-Risiken-und-Bedeutung-fuer-den-Kobaltmarkt) (deutsche-rohstoffagentur.de), abgerufen am 26.04.2022.

European Commission (2018), JRC Publications Repository. Cobalt: demand-supply balances in the transition to electric mobility. Abzurufen unter: <https://publications.jrc.ec.europa.eu/repository/handle/JRC112285>. Abgerufen am 24.03.2022.

Fraunhofer Institute (2020), Batteries for electric cars: Fact check and need for action. Abzurufen unter: [https://www.isi.fraunhofer.de/content/dam/isi/dokumente/cct/2020/Fact check Batteries for electric cars.pdf](https://www.isi.fraunhofer.de/content/dam/isi/dokumente/cct/2020/Fact%20check%20Batteries%20for%20electric%20cars.pdf), 2020, abgerufen am 24.03.2022.

Kajüter, Peter und Maximilian Wirth (2018), Praxis der nichtfinanziellen Berichterstattung nach dem CSR-RUG, DB 2018, S. 1605-1612.

Mayring, Phillipp A.E (2015), Qualitative Inhaltsanalyse – Grundlagen und Techniken, 12. Aufl., Weinheim Basel 2015.

Schneider, Andreas und René Schmidpeter, (Hrsg.) (2015), Corporate Social Responsibility, 2. Aufl., Berlin/Heidelberg 2015.

U.S. Geological Survey (2021), Mineral Commodity Summaries 2021. Abzurufen unter: <https://pubs.er.usgs.gov/publication/mcs2021>, abgerufen am 24.03.2022.

## Zusammenstellung der Nachhaltigkeitsberichte, z.T. stellvertretend für ein Jahr:

BMW Group (o.J.), Unternehmensberichte. Abzurufen unter: <https://www.bmwgroup.com/de/investor-relations/unternehmensberichte.html#accordion-1130470943>, abgerufen am 18.03.2022.

- Fiat (2020), Fiat Chrysler Automobiles stellt Nachhaltigkeitsbericht 2019 vor – ökologische, soziale und ökonomische Initiativen im Mittelpunkt. Abzurufen unter: <https://www.fiat.de/news/nachhaltigkeitsbericht-2019>, abgerufen am 18.03.2022.
- Groupe Renault (2019), Registration Document including Annual Financial Report 2018. Abzurufen unter: <https://www.renaultgroup.com/wp-content/uploads/2019/04/registration-document-2018.pdf>, abgerufen am 18.03.2022.
- Jaguar/Land Rover (2019), Slavery and Human Trafficking Statement for Jaguar Land Rover Automotive PLC and its Subsidiaries (JLR) for the Year ended 31 March 2019. Abzurufen unter: <https://media.jlrms.com/2019-06/JLR%20S%26HT%20Statement%202019%20final.pdf?VersionId=PBVMUw6TdkzYxYfmYbh68BKeWLL-gpQrnL>, abgerufen am 18.03.2022.
- Mercedes Benz Group (2019), Nachhaltigkeitsbericht 2019. Abzurufen unter: [Nachhaltigkeitsbericht | Mercedes-Benz Group > Nachhaltigkeit](#), abgerufen am 23.03.2022.
- Stellantis (o.J.), Sustainability Reports. Abzurufen unter: <https://www.stellantis.com/en/fca-psa-archives/psa/sustainability-reports>, abgerufen am 18.03.2022.
- Volkswagen Group (2021), The Volkswagen Group Sustainability Report 2021. Abzurufen unter: [Sustainability Report \(volkswagenag.com\)](#), abgerufen am 23.03.2022.
- Volvo Group (o.J.), Nachhaltigkeitsstrategie. Abzurufen unter: <https://www.volvogroup.com/de/sustainability.html>, abgerufen am 18.03.2022.

**9 Lenkungssteuern und menschliches Verhalten –  
Kann der Staat durch die Erhebung von Steuern  
den Homo oeconomicus austricksen?**

*Ann-Katrin Voit*



**Inhaltsverzeichnis**

9.1	Einleitung.....	161
9.2	Steuern: Pflicht, Vergnügen und die Nachfrage.....	162
9.3	Lenkungssteuern in Deutschland und weltweit – eine Übersicht.....	164
9.3.1	Wirkungsweise von Lenkungssteuern.....	164
9.3.2	Beispiele von Lenkungssteuern in Deutschland.....	167
9.3.2.1	Lenkungssteuern in Deutschland.....	167
9.3.2.2	Alkopops.....	169
9.3.3	Beispiele für Lenkungssteuern weltweit.....	169
9.4	Subvention als Gegenspieler der Steuer.....	171
9.5	Fazit.....	172
9.6	Ausblick.....	172

**Tabellenverzeichnis**

Tabelle 1:	Lenkungssteuern und Zweck.....	168
------------	--------------------------------	-----

## 9.1 Einleitung

„Verhalten wir uns nicht oft wie Dampfmaschinen? Erst unter Druck bewegen wir uns.“<sup>1</sup> Dieses Zitat von Robert Lerch (2001) zeugt davon, dass Menschen oft gewohnheitsorientiert und nicht wohlfahrtsorientiert sind. Aus Sicht eines wohlfahrtsorientierten Staates wäre es daher wünschenswert, die Bürger zu gewünschten Verhaltensweisen zu bewegen. Doch wie kann eine Verhaltensänderung bewirkt werden?

Menschliches Verhalten ist nicht immer gesamtgesellschaftlich wohlfahrtssteigernd. Zwar wird in den Wirtschaftswissenschaften häufig unterstellt, dass sich Menschen nach dem Modell des Homo oeconomicus, also des rational handelnden Individuums, verhalten, doch das trifft nicht immer zu. So sind Verhaltensweisen beobachtbar, die weder rational erscheinen noch aus gesellschaftlicher Sicht wünschenswert sind: zu viel Fleischkonsum, zu viel Sitzen oder auch der Konsum von zu vielen Genussmitteln. Obwohl das Bildungsniveau in Deutschland so hoch ist wie nie zuvor,<sup>2</sup> lassen sich nachteilige Tendenzen erkennen, die zeigen, dass das Verhalten des Individuums nicht mit dem gewünschten Verhalten der Gesellschaft übereinstimmt.

Doch wie kann das Verhalten des Einzelnen beeinflusst werden? Die einfachste Möglichkeit sind Ge- und Verbote. Diese sind jedoch nicht immer gesellschaftlich akzeptiert, da sie die Freiheitsrechte der Einzelnen einschränken und daher oftmals abgelehnt werden.<sup>3</sup> Doch der Staat strebt eben genau diese hohe Akzeptanz seiner Maßnahmen an und nutzt in vielen Bereichen daher ein besonderes Instrument, das ihm im Rahmen seiner staatlichen Kompetenzen zur Verfügung steht: die Lenkungssteuer. Diese Steuer wird eingesetzt, um gewünschte Verhaltensänderungen zu bewirken.

In diesem Beitrag wird die Lenkungssteuer als Instrument der Verhaltensbeeinflussung thematisiert. Es wird gezeigt, wie sich diese Form der Steuer auf ein nachhaltig gesamtgesellschaftlich besseres Verhalten der Individuen auswirkt.

Dazu werden in Kapitel 2 zunächst Steuern im Allgemeinen und die aus ihnen resultierenden Pflichten und Folgen diskutiert, wobei die Wirkungsweise auf die Nachfrage im Vordergrund steht. Hier wird u.a. das Konzept der Elastizität genutzt, um Preiserhöhungen und -senkungen und die daraus resultierenden Reaktionen im Konsumverhalten von Individuen zu erklären. Kapitel 3 thematisiert die Lenkungssteuer und zeigt, wie diese in Deutschland, aber auch weltweit,

---

<sup>1</sup> Lerch, 2001.

<sup>2</sup> Vgl. Barthelt, Jedinger und Maier 2016, S. 4ff.

<sup>3</sup> Vgl. Kloepfer 2017, S. 8ff.

gezielt eingesetzt wird. Das Beispiel der Besteuerung von Alkopops wird ausführlicher diskutiert. Zudem wird die Zuckersteuer erörtert, die in vielen Ländern speziell im Bereich der Limonaden Anwendung findet.

Daran anschließend werden in Kapitel 4 Subventionen als spezielle Form von Lenkungssteuern diskutiert. Abschließend folgen Fazit und Ausblick.

## 9.2 Steuern: Pflicht, Vergnügen und die Nachfrage

Der Begriff der Steuer ist von Abgaben oder Gebühren zu unterscheiden. Der wesentliche Unterschied ist, dass einer Steuerzahlung keine primäre Gegenleistung gegenüber steht.<sup>4</sup>

Eine genaue Definition liefert die Abgabenordnung.<sup>5</sup> Dort ist der Steuerbegriff wie folgt definiert:

Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.“<sup>6</sup>

Steuern werden mit dem primären Ziel erhoben, für den Staat als Einnahmen zu dienen, damit mit diesen Einnahmen der Staatshaushalt finanziert werden kann.<sup>7</sup> Die hieraus finanzierten Ausgaben sind vielfältig. Dazu zählen beispielsweise die folgenden typischen Staatsausgaben:<sup>8</sup>

- Finanzierung der Beschäftigten des öffentlichen Dienstes
- Transferzahlungen
- Infrastruktur
- Bildungsinvestitionen.

Die verschiedenen Steuerarten sind ebenfalls vielfältig. Es kann unterschieden werden zwischen Verkehrssteuern, Verbrauchssteuern, Besitzsteuern und Ertrags- bzw. Substanzsteuern.<sup>9</sup> Neben der Unterscheidung in die Steuerarten kann auch zwischen direkten und indirekten Steuern unterschieden werden. Hierbei geht es nicht um den jeweiligen Steuergegenstand, sondern vielmehr

---

<sup>4</sup> Vgl. Bundesfinanzministerium (o.J.), „Steuer“, o.S.

<sup>5</sup> Vgl. Sendke 2019, S. 2.

<sup>6</sup> § 3 (1) Abgabenordnung (AO) 1977.

<sup>7</sup> Vgl. Kirchhof, 2014, S. 71.

<sup>8</sup> Vgl. Bundesfinanzministerium (o.J.), „Steuer“, o.S.

<sup>9</sup> Vgl. ebd.

um das Verfahren, mit dem besteuert wird. Indirekte Steuern können eine Überwälzung der Belastung auf andere Individuen erlauben, da sie an den Erwerb bestimmter Güter oder Dienstleistungen gebunden sind. Direkte Steuern stellen eine unmittelbare Belastung des individuellen Steuerzahlers dar, da diese nicht durch eine veränderte Nachfrage vermieden werden können.<sup>10</sup> Steuersätze können progressiv oder degressiv sein oder auf einem festgelegten Niveau liegen. Aus ökonomischer Sicht ist dies relevant, da hier beispielweise Gruppen mit niedrigem Einkommen benachteiligt sein könnten.

Neben der Art der Steuer soll hier insbesondere die Wirkungsweise auf die Nachfrage und damit letztlich das Verhalten des Individuums betrachtet werden. Grundsätzlich kann die Wirkungsweise einer Steuer wie eine Preiserhöhung verstanden werden. Hier kann vom Steuern durch Steuern gesprochen werden.<sup>11</sup> Die Steuer ist faktisch ein Aufschlag auf den zu zahlenden Preis, was sich auch auf die Nachfrage auswirkt.

Die Reaktion der Individuen lässt sich durch die Elastizität der Nachfrage messen und beschreiben. Nicht alle Menschen reagieren bei Preiserhöhungen gleich, die wesentliche Reaktion des Einzelnen hängt mit seiner persönlichen Wertschätzung des besteuerten Guts, seiner Notwendigkeit und der maximalen Zahlungsbereitschaft zusammen. Die Elastizität gibt an, wie stark die Reduktion der nachgefragten Menge ist, wenn der Preis um eine Einheit erhöht wird. Hierdurch können die individuellen Reaktionen der Individuen gemessen werden und durch Aggregation für eine Gruppe betrachtet werden. Grundsätzlich müssen die elastische und die unelastische Nachfrage unterschieden werden. Die elastische Nachfrage zeigt einen starken Rückgang der nachgefragten Menge an, eine unelastische Nachfrage einen schwachen Rückgang der nachgefragten Menge bis hin zu keiner Nachfrageänderung, wenn ein Zustand der starren Nachfrage vorliegt. Eng verbunden mit der Elastizität ist die Substituierbarkeit von Gütern. Wenn es möglich ist, diese durch andere Güter zu ersetzen, ist oftmals eine elastische Nachfragereaktion zu beobachten. Ist dies nicht möglich, handelt es sich tendenziell eher um eine unelastische Nachfrage. So ist anzunehmen, dass die Nachfrage nach einem lebensnotwendigen Medikament sich bei einer Preiserhöhung kaum verändern wird, wohingegen die Preiserhöhung der Lieblingsschokolade durchaus eine Nachfragereaktion auslösen kann.

Für die Implementierung einer Steuer bedeutet das Konzept der Elastizität, dass eine Preiserhöhung zu einer Verringerung der Nachfrage führen kann, falls eine elastische Nachfrage vorliegt und eine Substituierbarkeit gegeben ist.

---

<sup>10</sup> Vgl. Folkers 2003, S. 38.

<sup>11</sup> Vgl. Kirchhof 2014, S. 72.

Äquivalent dazu würde eine Subvention, eine staatliche monetäre Förderung, die zu einer Preissenkung führt, eine gestiegene Nachfrage hervorrufen, sofern die Individuen elastisch in ihrer Nachfrage reagieren.<sup>12</sup>

Wie bereits beschrieben lassen sich einige Steuern vermeiden, andere nicht. Wer beispielsweise keine Zigaretten nachfragt, muss keine Tabaksteuer bezahlen, Mehrwertsteuer müssen jedoch alle Individuen entrichten. Der Staat nutzt seine Macht, um in die Preisgestaltung bestimmter Güter und Dienstleistungen einzugreifen. Dazu zählen beispielsweise die Vergnügungssteuern, die durch die sog. Kartensteuer Eintrittsgelder für Veranstaltungen besteuert. Sie erfährt auch Anwendung bei Spielautomaten durch die Spielgerätesteuern sowie im Bereich der sexuellen Dienstleistungen durch die Prostitutionssteuer. Durch einen erhöhten Preis sind Güter weniger attraktiv, was bei einer elastischen Nachfrage zur Reduktion der nachgefragten Menge führen kann.

Der Staat kann sich die Reaktion der Nachfrage also zu Nutze machen, indem er Güter, von denen gesamtgesellschaftlich zu viel konsumiert wird, durch eine Steuer mit einem unattraktiven Preis versieht, um die Nachfrage zu senken. So könnte sich möglicherweise eine nachhaltig bessere und wünschenswertere Verhaltensweise bei den Bürgern erreichen lassen.

Die gezielte Einwirkung des Staates auf die Preisgestaltung zum Zwecke der Beeinflussung des Nachfrageverhaltens wird im folgenden Kapitel beschrieben.

## **9.3 Lenkungssteuern in Deutschland und weltweit – eine Übersicht**

### **9.3.1 Wirkungsweise von Lenkungssteuern**

Lenkungssteuern beschreiben Steuern, die nicht primär dem Zweck der Generierung von Steuereinnahmen dienen.<sup>13</sup> Hauptziel einer Lenkungssteuer ist es vielmehr, das Verhalten der Individuen zu steuern, um eine gewünschte Verhaltensweise zu erzeugen.<sup>14</sup> Dabei steht eine langfristig positive Verhaltensänderung im Vordergrund, die mit gesellschaftlichen Zielen übereinstimmt.

Lenkungssteuern müssen nicht primär nur Steuern sein, es sind auch Lenkungsabgaben denkbar, da diese eine identische Wirkungsweise auf das Verhalten der Menschen aufweisen.<sup>15</sup> Der Staat agiert hier paternalistisch und möchte durch das Setzen von Anreizen eine gewünschte Verhaltensweise er-

---

<sup>12</sup> Vgl. Woeckener 2020, S. 120.

<sup>13</sup> Vgl. Kirchhof 2014, S. 72.

<sup>14</sup> Vgl. Finanzen und Bildung 2007, o.S.

<sup>15</sup> Vgl. Sedke, 2019, S. 2.

zeugen.<sup>16</sup> Die Erzielung von Einnahmen ist nur Nebenzweck. Der paternalistische Staat zwingt dabei seine Bürger nicht, eine bestimmte Verhaltensweise umzusetzen, sondern versucht durch eine Anreizgestaltung das gewünschte Verhalten zu erzeugen.<sup>17</sup> Die Entscheidungssouveränität verbleibt vollständig beim Individuum, wobei sich die Wahl des Individuums allerdings wohlfahrtsteigernd auswirken soll.<sup>18</sup> Dabei erfolgt die Lenkung durch staatliche Maßnahmen, ohne jedoch Zwang auszuüben. Es wird demnach nicht mit Verboten und Geboten gearbeitet, was zu einer relativ hohen Akzeptanz in der Bevölkerung führt.<sup>19</sup>

Die gerade beschriebene Strategie der Politik wird heutzutage oftmals auch als Nudging bezeichnet. Der Begriff „Nudge“ meint hier so viel wie „Denkanstoß“ oder „Stubser“ und wurde in der Verhaltensökonomik durch Richard Thaler und Cass Sunstein (2008) geprägt, die diese Strategie als staatliche Möglichkeit betrachten, das Verhalten in eine wünschenswerte Richtung zu lenken, um eine Situation zu erzeugen, die gesamtwirtschaftlich wohlfahrtsteigernd wirkt.<sup>20</sup>

Lenkungssteuern sind ein Instrument, welches im Bereich des Nudging traditionell Anwendung erfährt.<sup>21</sup> Der Staat vertritt hier die Auffassung, dass die gesamtwirtschaftlich nachgefragte Menge der Güter zu hoch ist und es für die Gesellschaft besser wäre, wenn die Nachfrage nach diesen Gütern zurückgehen würde. Hier liegt begrenzte Rationalität vor – das Individuum hat keine vollständige Information und braucht einen Anreiz von Seiten des Staates, sich wünschenswert zu verhalten. Dieser Anreiz wird hier als Nudge bezeichnet.<sup>22</sup>

Bereiche der Anwendung sind beispielsweise der Zigaretten- und Alkoholkonsum, die Nachfrage nach Benzin oder auch die Luftverkehrssteuer. Aus staatlicher Sicht wäre es wohlfahrtsteigernd, wenn diese Güter weniger konsumiert würden, weil dadurch beispielsweise die Kosten des Gesundheitssystems reduziert bzw. Klimaziele umgesetzt werden können.

Die Situation kann aber auch andersherum auftreten: Die gesamtwirtschaftliche Nachfrage nach Gütern ist zu gering und der Staat möchte für eine gestiegene Nachfrage sorgen, indem er ein Gut durch eine Subvention vergünstigt. In einem solchen Fall wäre es wohlfahrtsteigernd, wenn der Staat den Konsum an-

---

<sup>16</sup> Vgl. Sedke, 2019, S. 2.

<sup>17</sup> Vgl. Leu, 1978, S. 394.

<sup>18</sup> Vgl. Kirchhof, 2014, S. 72.

<sup>19</sup> Vgl. Sedke, 2019, S. 2.

<sup>20</sup> Vgl. Mühlbacher und Ziesner 2018, S. 134.

<sup>21</sup> Vgl. ebd., S. 134ff.

<sup>22</sup> Vgl. ebd., S. 134.

regen würde, da die Gesellschaft von einem Mehrkonsum profitieren würde. Güter und Dienstleistungen dieser Kategorie wären beispielsweise Aus-, Weiter- und Fortbildungsangebote, Sport, Nichtraucherurse und Bahnfahrten.<sup>23</sup> Aus staatlicher Sicht wirkt es sich gleich doppelt vorteilhaft aus, wenn Individuen in Bildung investieren: Die Wahrscheinlichkeit der Arbeitslosigkeit reduziert sich und durch steigende Einkommen steigen auch die Steuerzahlungen.

Häufig liegen zudem externe Effekte vor. Externe Effekte oder auch Externalitäten sind positive bzw. negative Effekte, die einen Dritten betreffen, der an der Transaktion selber nicht beteiligt ist.<sup>24</sup> Ein Beispiel für einen negativen externen Effekt ist beispielsweise Umweltverschmutzung. Wird von einem Unternehmen CO<sub>2</sub> emittiert, dann entsteht ein Schaden für die Gesellschaft, der deutlich über den Kosten für die Emission liegt.<sup>25</sup> Die Bevölkerung muss jedoch die Umweltverschmutzung ertragen, die sich negativ auf ihre Gesundheit auswirkt. Es kommt zu Erkrankungen, die die Kosten des Gesundheitssystems erhöhen. Es wäre daher gesamtgesellschaftlich wünschenswert, die Menge an Umweltverschmutzung zu reduzieren, was beispielsweise durch Emissionszertifikate zu erreichen versucht wird.<sup>26</sup> Ein Beispiel für einen positiven externen Effekt ist (privat finanzierte) Bildung. Es entsteht nicht nur ein Nutzen für diejenigen, die sich weiterbilden, sondern auch für den Staat, der durch erhöhte Steuerzahlungen und eine verringerte Nachfrage nach staatlichen Transfers profitiert, ohne sich an den Kosten der Ausbildung beteiligt zu haben.

Externe Effekte sind häufig ein Anlass für den Staat, diese möglichst zu internalisieren,<sup>27</sup> sie also in die Preisbildung und damit die nachgefragte Menge einfließen zu lassen, um eine gesamtgesellschaftlich wünschenswerte Situation zu erzeugen. Der Mechanismus aus Angebot und Nachfrage allein führt hier nicht zu einem gesamtgesellschaftlich wünschenswerten Ergebnis, da die externen Effekte ohne das Eingreifen des Staats in der Preisbildung nicht berücksichtigt werden.

---

<sup>23</sup> Vgl. Mühlbacher und Ziesner 2018, S. 135f.

<sup>24</sup> Vgl. Woeckener 2020, S. 99ff.

<sup>25</sup> Vgl. Osterkamp 2001, S. 50ff.

<sup>26</sup> Vgl. Schubert et al. 2020, S. 30.

<sup>27</sup> Vgl. Woeckener 2020, S. 99.

## 9.3.2 Beispiele von Lenkungssteuern in Deutschland

### 9.3.2.1 Lenkungssteuern in Deutschland

In Deutschland zählen die sog. Sündensteuern zu den Steuern, die als Lenkungssteuern eingesetzt werden. Der Staat vertritt dabei die Auffassung, dass die gesamtwirtschaftlich nachgefragte Menge der entsprechenden Güter zu hoch ist und es für die Gesellschaft wohlfahrtsteigernd wäre, wenn die Nachfrage nach diesen Gütern zurückgehen würde.<sup>28</sup>

Zu dieser Art der Sündensteuer zählt vor allem die bereits angesprochene Vergnügungssteuer. Erscheinungsformen der Vergnügungssteuer sind vor allem die Besteuerung von Eintrittsgeldern für Veranstaltungen (sog. Kartensteuer), die Besteuerung der Nutzung von Spielautomaten (sog. Spielgerätesteuer) und die noch relativ junge Steuer auf sexuelle Dienstleistungen (sog. Prostitutionssteuer).<sup>29</sup>

Ein weiteres Beispiel für eine Lenkungssteuer ist die derzeit diskutierte Plastiksteuer.<sup>30</sup> Hierdurch soll der in Deutschland verursachte Plastikmüll reduziert werden, da gesamtgesellschaftlich zu viel Plastik konsumiert wird.<sup>31</sup> Durch die Mehrausgaben sollen Anreize geschaffen werden, auf umweltfreundliche Technologien zu wechseln oder plastikfreie Alternativen zu verwenden. Der Vorteil gegenüber einem Verbot ist die Entscheidungskompetenz: diese verbleibt bei den Verursachern – also den Unternehmen bzw. Individuen– die ihre Entscheidung weiterhin abwägen können und nicht der Staat die Entscheidungssouveränität inne hat. Durch eine erhöhte gesellschaftliche Akzeptanz wird hier häufig eine Lenkungssteuer dem Verbot vorgezogen. Wenn diese Strategie nicht greift, hat der Staat immer noch die Möglichkeit, auf Verbote zurück zu greifen. So geschehen bei Plastiktüten: Diese wurden zunächst auch mit einem verpflichtenden Preis ausgestattet; als der Anreiz nicht ausreichend gegriffen hat und eine immer noch zu hohe Nachfrage festzustellen war, wurden diese letztendlich zum 01. Januar 2022 verboten.<sup>32</sup>

---

<sup>28</sup> Vgl. Leu 1978, S. 394.

<sup>29</sup> Die meisten Bundesländer nutzen hierfür das Kommunalabgabengesetz. Bremen, Hamburg, Bayern, Berlin und das Saarland haben ein eigenes Vergnügungssteuergesetz entworfen.

<sup>30</sup> Habeck und Krischer 2018, o.S.

<sup>31</sup> Vgl. Bundesministerium für Bildung und Forschung (o.J.), o.S.

<sup>32</sup> Vgl. Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, nukleare Sicherheit und Verbraucherschutz (o.J.), o.S.



Der wissenschaftliche Dienst des Deutschen Bundestags hat einige Lenkungssteuern in Deutschland in einer Übersicht zusammengefasst und den jeweiligen Zweck angegeben:

Tabelle 1: Lenkungssteuern und Zweck

	Lenkungszweck	Wirkungstendenz	
Bund			
Branntweinsteuer	Gesundheit, Jugendschutz	konstant	
Mineralölsteuer	Umweltschutz	fallend	
Schaumweinsteuer	Gesundheit, Jugendschutz	konstant	
Tabaksteuer	Gesundheit, Jugendschutz	steigend	
Länder			
Biersteuer	Gesundheit, Jugendschutz	fallend	
Rennwett- und Lotteriesteuer	Jugendschutz	konstant	

Tabelle 1: Lenkungssteuern und Zweck (Quelle: Deutscher Bundestag 2007, S. 7)

Aus der Übersicht geht auch hervor, welche staatliche Stelle zuständig ist, da einige Steuerkompetenzen beim Bund und andere bei den Bundesländern liegen. Die angegebenen Zwecke entsprechen den gesamtgesellschaftlich wohlfahrtsteigernden Zielen: Jugendschutz, Umweltschutz bzw. Schutz der Gesundheit. Die ermittelten Wirkungstendenzen zeigen jedoch, dass die Wirkungsweise nicht immer ihren Zweck erfüllt. Ein Grund hierfür könnte sein, dass einige der aufgeführten Bereiche Abhängigkeiten auslösen können und so eine Preiserhöhung nicht zu einem Nachfragerückgang führen wird.

Als besonderes Beispiel in Deutschland wird nachfolgend auf den Fall der sog. Alkopops eingegangen.

### 9.3.2.2 Alkopops

In den 2000er Jahren erfreuten sich süße Mixgetränke, die einen signifikanten Anteil an Alkoholika hatten, immer größerer Beliebtheit: Alkopops. Obwohl diese nicht an Jugendliche unter 18 Jahren verkauft werden durften, gab es eine Vielzahl von Fällen, in denen Jugendliche nach massivem Konsum der Alkopops, die häufig Whiskey, Wodka, Tequila oder Rum enthielten, mit einer Alkoholvergiftung ins Krankenhaus mussten. Offensichtlich ist dieses Ergebnis nicht gesamtgesellschaftlich wünschenswert, sodass der Staat mit einer Lenkungssteuer reagierte.

2004 hat die Bundesregierung ebendiese Lenkungssteuer umgesetzt, die der Entwicklung der steigenden Nachfrage nach Alkopops speziell unter Jugendlichen entgegenwirkte und sie sogar deutlich reduzierte. Aufgrund der Idee der Entscheidungssouveränität hat der Staat sich gezielt entschieden, Alkopops nicht zu verbieten. Es erschien zudem wenig praktikabel, die Nachfrage durch mehr Kontrollen zu reduzieren, da das Verbot des Verkaufs an Jugendliche bereits vorher bestand. Aufgrund des Preisaufschlags durch die Steuer wurden die Mixgetränke preislich deutlich weniger attraktiv für Jugendliche, die aufgrund geringer Budgets die teureren Alkopops weniger nachfragten und daher signifikant weniger konsumierten.

Durch die künstliche Verteuerung der Produkte konnte somit das Verhalten der Jugendlichen in ihrer Nachfrage gelenkt werden. Es bleibt offen, ob es hier beispielsweise zu einer Substitution zugunsten von zum Beispiel Bier oder Wein kam. Klar ist, dass die Maßnahme des Staates ihr Ziel erreicht hat, da sich nach der gezielten Besteuerung die Nachfrage signifikant reduzierte. Es handelt sich hierbei um eine klassische Lenkungssteuer, da nicht primär das Ziel verfolgt wurde, Steuern einzunehmen, sondern eine Verhaltensänderung der Jugendlichen herbeigeführt werden sollte.

### 9.3.3 Beispiele für Lenkungssteuern weltweit

Mexiko ist weltweit eines der Länder, die im Durchschnitt ihrer Bevölkerung die höchsten Werte für den Bodymassindex (BMI) aufweisen. Der BMI ermittelt das Körpergewicht im Verhältnis zur Körpergröße und gibt Kategorien zur Interpretation des Ergebnisses vor. In der Gruppe der unter 18-Jährigen sind ein Drittel übergewichtig, in der Gruppe der über 18-Jährigen liegt der Anteil sogar bei 70 Prozent.<sup>33</sup> Mexiko ist mit einem durchschnittlichen Pro-Kopf-Verbrauch an Li-

---

<sup>33</sup> Vgl. Colchero et al., 2016, S. 352f.

monaden von 163 Litern pro Jahr eines der Länder mit der stärksten Nachfrage.<sup>34</sup>

Aus diesem Grund hat die Regierung im Jahr 2014 ein Gesetz beschlossen, welches eine Steuer für kalorienreiche Lebensmittel in Höhe von acht Prozent einführt. Limonaden wurden im Schnitt sogar um zehn Prozent teurer, was zu einem Nachfragerückgang von sechs Prozent führte. Zusätzlich konnte evaluiert werden, dass die Nachfrage nach steuerfreien Getränken wie Wasser um vier Prozent anstieg. Der größte Effekt konnte bei den Individuen in der Gruppe mit den niedrigsten Haushaltseinkommen beobachtet werden.<sup>35</sup>

Neben Mexiko haben auch Südafrika, Frankreich, Ungarn, das Vereinigte Königreich und Teile der USA eine Zuckersteuer<sup>36</sup> speziell auf zuckerhaltige Limonaden eingeführt.<sup>37</sup> Interessant hierbei ist das Beispiel Großbritannien: Hier wirkte sich die Lenkungssteuer primär nicht nur auf die Konsumenten, sondern auch auf die Produzenten aus. Durch die stufenweise Besteuerung der zuckerhaltigen Softdrinks wurde ein Anreiz für die Unternehmen geschaffen, den Zuckergehalt der Getränke zu reduzieren, damit der Preis nicht ansteigt. Scheinbar vermuteten diese eine elastische Nachfrage, was eine Veränderung der Rezeptur zugunsten einer Zuckerreduzierung verursacht hat. Die Lenkungswirkung war somit erfolgreich.

Der größte Effekt lässt sich aber in Südafrika beobachten.<sup>38</sup> Hier wurde eine stufenweise Besteuerung zuckerhaltiger Getränke eingeführt. Konkret wird hier mit einer proportionalen Steuer gearbeitet: Der Zuckergehalt wird pro Gramm Zucker im Getränken mit zwei südafrikanische Cents verteuert.<sup>39</sup>

Besonders positiv bei der proportionalen Anwendung der Lenkungssteuer ist, dass Unternehmen nicht dauerhaft versuchen, definierte Schwellenwerte zu unterschreiten, sondern bekommen konstante Anreize, den Zuckergehalt immer weiter zu reduzieren ohne sich an Schwellenwerten orientieren zu müssen. Dafür werden sie mit einer geringeren Besteuerung belohnt.

---

<sup>34</sup> Vgl. Hillienhof 2016, o.S.

<sup>35</sup> Vgl. ebd.

<sup>36</sup> Vgl. Falbe et al., 2015, S. 2194.

<sup>37</sup> Vgl. Schmacker, 2018, S. 2.

<sup>38</sup> Vgl. ebd., S. 2ff.

<sup>39</sup> Vgl. ebd., S. 4.

## 9.4 Subvention als Gegenspieler der Steuer

Dem Staat steht ein weiteres Instrument zur Verhaltensänderung zur Verfügung, was insbesondere in Deutschland umfangreich genutzt wird: die Subventionierung. Dafür wird gewünschtes Verhalten monetär gefördert, indem der Staat einen Zuschuss zu einem Gut gewährt, was dieses vergünstigt. Auch dadurch wird eine Lenkungswirkung erzielt.<sup>40</sup>

Subventionen wirken ebenfalls auf den Preismechanismus von Gütern. Durch eine prozentuale oder häufiger absolute Preisreduzierung steigt die Attraktivität des Gutes, was zu einer steigenden Nachfrage führt, da ein Teil des Preises über die Subvention abgedeckt wird. Die Konsumenten müssen nur den um die Subvention vergünstigten Preis bezahlen, was eine Lenkung des Verhaltens auslösen kann.<sup>41</sup>

So nutzt der deutsche Staat die Subventionierung besonders in der Förderung von neuen Technologien wie Photovoltaik und E-Mobilität.<sup>42</sup> Hier wurde bzw. wird stark bezuschusst, da die noch relativ jungen Technologien häufig teuer und ohne Subventionierung wenig konkurrenzfähig sind.<sup>43</sup> So werden beispielsweise Photovoltaikanlagen 20 Jahre lang subventioniert, indem für den erzeugten Solarstrom ein Garantiepriß gezahlt wird.<sup>44</sup> Subventionen wirken in den Bereichen am effektivsten, wo eine hohe Preiselastizität existiert. So war 2021 ein Rekordjahr für die E-Mobilität in Deutschland: Im September 2021 lag der Anteil neu verkaufter PKW bei 17,1% Autos mit E-Antrieb, 12,7% Hybride gegenüber 15,9% Autos mit Dieselbetrieb und 35,9% mit Benzinantrieb.<sup>45</sup> Dieser neue Rekordwert wird auf die Subventionierung mit bis zu 9.000€ zurückgeführt.<sup>46</sup>

Auch in anderen Bereichen wird mit Subventionen zum Lenkungszweck gearbeitet: So beispielsweise beim sozialen Wohnungsbau, um das Angebot an Wohnraum nachhaltig zu vergrößern.<sup>47</sup> Auch bei der Altersvorsorge gibt es Zuschüsse, um die private Vorsorge zu fördern.<sup>48</sup>

---

<sup>40</sup> Vgl. Kirchhoff 1973, S. 15.

<sup>41</sup> Vgl. Bundesfinanzministerium 2021, S. 134.

<sup>42</sup> Vgl. Paulenz 1978, S. 23.

<sup>43</sup> Vgl. Bundesfinanzministerium 2021, S. 42.

<sup>44</sup> Vgl. Umweltbundesamt 2021, o.S.

<sup>45</sup> Vgl. Zeit Online 2021, o.S.

<sup>46</sup> Vgl. ebd.

<sup>47</sup> Vgl. Bundesfinanzministerium 2021, S. 48.

<sup>48</sup> Vgl. ebd., S. 49f.

## 9.5 Fazit

Die Lenkungssteuer ist ein verhaltensökonomisches Instrument, das gesellschaftlich ein hohes Maß an Akzeptanz genießt, da es gewünschtes Verhalten fördert, ohne dabei unerwünschtes Verhalten gänzlich zu verbieten. Die Entscheidungssouveränität bleibt beim Individuum, was die Akzeptanz der Lenkungsmaßnahme begünstigt.

Lenkungssteuern werden daher in vielen Ländern eingesetzt, um das Verhalten zu steuern und (negative) externe Effekte zu reduzieren. Da bei externen Effekten der Preismechanismus nicht zum gesamtgesellschaftlich wünschenswerten Ergebnis führt, dient die Lenkungssteuer hier als wirksames Instrument, um externe Effekte zu internalisieren.

Die Ergebnisse vieler Studien zeigen, dass Lenkungssteuern Wirksamkeit zeigen, auch wenn diese nicht in allen Teilen der Gesellschaft gleichverteilt ist. So zeigen Preiserhöhungen den größten Effekt in der Gruppe derer mit dem geringsten Haushaltseinkommen, da hier die Preiselastizität in der Regel am höchsten ist.

Auch zukünftig ist denkbar, dass in weiteren Bereichen ein Einsatz von Lenkungssteuern eingesetzt werden, um als paternalistischer Staat das Verhalten in einer gesamtgesellschaftlichen Weise zu kanalisieren. Dennoch sei angemerkt, dass die Wirkweise einer Lenkungssteuer durchaus limitiert sein kann, wenn sie beispielsweise auf Produkte oder Bereiche angewendet wird, die Abhängigkeiten auslösen. Bei dieser Art von Nachfrage wird vermutlich keine oder nur eine geringe Preiselastizität vorliegen, was seltener zu einem Rückgang des Konsums führt.

## 9.6 Ausblick

Auch für die neue Bundesregierung sind Lenkungssteuern ein wichtiges Instrument. So soll Deutschland zukünftig die ehrgeizig gesteckten Klimaziele erreichen und auch im Gesundheitsbereich soll unerwünschtes Verhalten durch Steuern und Subventionen gelenkt werden. Die bereits vorgestellte Zuckersteuer als Gesundheitssteuer im Genussmittelbereich soll kommen: So wird eine Zuckersteuer auch in Deutschland diskutiert.<sup>49</sup> Wie diese genau ausgestaltet werden soll, steht zum Zeitpunkt der Veröffentlichung jedoch noch nicht fest.

---

<sup>49</sup> Vgl. Bender 2021, o.S.

Zudem werden seit längerem weitere bzw. höhere Steuern auf Kraftfahrzeuge diskutiert<sup>50</sup> und teilweise auch schon implementiert, die besonders umweltschädliche Fahrzeuge verteuern sollen sind. Auch die zukünftig weitere Erhöhung der Benzinpreise durch steigende CO<sub>2</sub>-Abgaben stellt eine Lenkungssteuer dar.

Da der Markt für E-Mobilität wohl weiter subventioniert wird und zukünftig auch Lastenfahrräder gefördert werden sollen, ist auch hier eine Lenkungswirkung zu erwarten.

---

<sup>50</sup> Vgl. Söllner 2018, S. 411.

## Literaturverzeichnis

- Barthelt, Severin; Jedinger, Alexander und Jürgen Maier (2016), Politische Kenntnisse in Deutschland: Entwicklung und Determinanten, 1949–2009. *Bürgerinnen und Bürger im Wandel der Zeit*. Wiesbaden: Springer VS.
- Bender, Hanno (2021), Ampel einigt sich auf Zuckersteuer und Werbeverbote. Abzurufen unter: <https://www.lebensmittelzeitung.net/politik/nachrichten/ernaehrungspolitik-ampel-einigt-sich-auf-zuckersteuer-und-werbeverbote-162532?crefresh=1>, abgerufen am 31.12.2021.
- Bundesfinanzministerium (o.J.), „Steuer.“ Abzurufen unter: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/S/008\\_Steuer.html?view=renderHelp\\_](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/S/008_Steuer.html?view=renderHelp_), abgerufen am 31.12.2021.
- Bundesfinanzministerium (2021), Subvention. 28. Subventionsbericht des Bundes 2019-2022. Abzurufen unter: [https://bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/28-subventionsbericht.pdf?blob=publicationFile&v=6](https://bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/28-subventionsbericht.pdf?blob=publicationFile&v=6), abgerufen am 15.12.2021.
- Bundesministerium für Bildung und Forschung (o.J): Plastik in der Umwelt. Abzurufen unter: <https://bmbf-plastik.de/de/ziele>, abgerufen am 08.12.2021.
- Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, nukleare Sicherheit und Verbraucherschutz (o.J.), Plastiktüten-Verbot. Abzurufen unter: <https://www.bmu.de/faqs/plastiktueten-verbot>, abgerufen am 14.12.2021.
- Colchero, M. Arantxa, Popkin, Berry M., Rivera, Juan A. zbd Shu Wen Ng (2016), Beverage purchases from stores in Mexico under the excise tax on sugar sweetened beverages: observational study *BMJ* 352, 1-9.
- Deutscher Bundestag (2007): Das Aufkommen und die Wirkungsweise von Lenkungssteuern und Steuervergünstigungen in Deutschland. Abzurufen unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/411810/041b2cc14f57e59b196a5706a8e3c981/WD-4-048-07-pdf-data.pdf>, abgerufen am 05.12.2021.
- Falbe, Jennifer; Rojas, Nadia; Grummon, Anna H. und Kristine A. Madsen (2015), Higher Retail Prices of Sugar-Sweetened Beverages 3 Months

- After Implementation of an Excise Tax in Berkeley, California. *American Journal of Public Health* (ajph), 105(11), 2194-2201.
- Finanzen und Steuern 2007 (o.J.). Abzurufen unter: [https://jugend-und-bildung.de/fileadmin/user\\_upload\\_jubi/02\\_PDFs/Lenkungssteuer-Arbeitsblatt.pdf](https://jugend-und-bildung.de/fileadmin/user_upload_jubi/02_PDFs/Lenkungssteuer-Arbeitsblatt.pdf), abgerufen am 18.11.2021.
- Folkers, Cay (2003), Die indirekten Steuern im Steuersystem — Zu einer Theorie der Steuerstruktur. In: Ahlheim M./Wenzel HD./Wiegard W. (Hrsg.): *Steuerpolitik — Von der Theorie zur Praxis*. Springer, Berlin, S. 37-57.
- Habeck, Robert und Oliver Krischer (2018), Plastik ist die Seuche des 21. Jahrhunderts. Abzurufen unter: <https://www.tagesspiegel.de/politik/umweltschutz-plastik-ist-die-seuche-des-21-jahrhunderts/22589694.html>, abgerufen am 23.12.2021.
- Hillienhof, Arne (2016), Zuckersteuer reduziert Limonadenkonsum in Mexiko. Abrufbar unter: <https://www.aerzteblatt.de/nachrichten/65400/Zuckersteuer-reduziert-Limonadenkonsum-in-Mexiko>, abgerufen am 25.12.2021.
- Kirchhoff, Gerd (1973), *Subvention als Instrument der Lenkung und Koordination*. Berlin: Duncker & Humblot.
- Kirchhof, Gregor (2014), Der besondere Schutz der Familie im Steuerstaat: Leistungsgerechtigkeit – Lenkungssteuern – Sozialversicherungen. In: Häberle, L./Hattler, J. (Hrsg.): *Ehe und Familie – Säulen des Gemeinwohls*. Paderborn: Ferdinand Schöningh, S. 71-76.
- Kloepfer, Michael (2017), *Staatliche Informationen als Lenkungsmittel*. Berlin: de Gruyter.
- Lerch, Robert (2001), *Wer nicht vom Fliegen träumt, dem wachsen keine Flügel: Gedichte und Bilder*. Aachen: Deutscher Lyrik Verlag.
- Leu, Robert (1978), Ökonomische Instrumente zur Förderung der Prävention. In: *Sozial-und Präventivmedizin / Social and Preventive Medicine*, 23(5), S. 394-395.
- Mühlbacher, Stephan und Maximilian Ziesner (2018), *Die Psychologie des Steuerzahlens*. Wiesbaden: Springer.
- Osterkamp, Rigmar (2001), Zur Besteuerung von Kohlendioxyd in Deutschland und Europa. In: *ifo Schnelldienst* 54, 4, S. 50-57.



- Paulenz, Rainer (1978), Der Einsatz finanzpolitischer Instrumente in der Forschungs- und Entwicklungspolitik: Möglichkeiten der Lenkung privater Forschungs- und Entwicklungstätigkeit durch steuerliche Vergünstigungen, Subventionen und öffentliche Aufträge. In: Finanzwissenschaftliche Schriften, No. 10. Berlin: Peter Lang.
- Schmacker, Renke, Zuckersteuern können zu einer gesünderen Ernährung beitragen. DIW Wochenbericht 87.12 (2020): 248-248.
- Schubert, Renate; Grieder, Manuel; Schmitz, Jan und Rebekka Bärenbold (2020), The Effectiveness of Standard and Behavioral Policy Instruments to Steer Residential Electricity Consumption: Final report dated 30 April 2020. ETH Zurich.
- Sendke, Thomas (2019), Mit dem Steuerrecht die Welt retten? Abzurufen unter: [https://intr2dok.vifa-recht.de/servlets/MCRFileNodeServlet/mir\\_derivate\\_00007379/Mit\\_dem\\_Steuerrecht\\_die\\_Welt\\_rettetn.pdf](https://intr2dok.vifa-recht.de/servlets/MCRFileNodeServlet/mir_derivate_00007379/Mit_dem_Steuerrecht_die_Welt_rettetn.pdf), abgerufen am 10.12.2021.
- Söllner, Fritz (2018). Die Dieselkrise und die Besteuerung des Kraftfahrzeugverkehrs. *Wirtschaftsdienst* 98.6, S. 411-417.
- Umweltbundesamt (2021), Photovoltaik. Abzurufen unter: <https://www.umweltbundesamt.de/themen/klima-energie/erneuerbare-energien/photovoltaik#photovoltaik>, abgerufen am 30.12.2021.
- Woeckener, Bernd (2020), Mikroökonomik – Staatliche Markteingriffe. Wiesbaden: Springer Gabler.
- Zeit Online (2021), Elektroautos erreichen Rekordanteil an Neuzulassungen. Abzurufen unter: <https://www.zeit.de/mobilitaet/2021-10/elektroautos-neuzulassungen-rekordanteil-deutschland-kraftfahrtbundesamt-kba-verkehrswende>, abgerufen am 15.12.2021.



Forschungsstark und praxisnah:

# Deutschlands Hochschule für Berufstätige

Raphaela Schmaltz studiert den  
berufsbegleitenden Master-Studiengang  
Taxation am FOM Hochschulzentrum Köln.

Die FOM ist Deutschlands Hochschule für Berufstätige. Sie bietet über 40 Bachelor- und Master-Studiengänge, die im Tages- oder Abendstudium berufsbegleitend absolviert werden können und Studierende auf aktuelle und künftige Anforderungen der Arbeitswelt vorbereiten.

In einem großen Forschungsbereich mit hochschuleigenen Instituten und KompetenzCentren forschen Lehrende – auch mit ihren Studierenden – in den unterschiedlichen Themenfeldern der Hochschule, wie zum Beispiel Wirtschaft & Management, Wirtschaftspsychologie, IT-Management oder Gesundheit & Soziales. Sie entwickeln im Rahmen nationaler und internationaler Projekte gemeinsam mit Partnern aus Wissenschaft und Wirtschaft Lösungen für Problemstellungen der betrieblichen Praxis.

Damit ist die FOM eine der forschungstärksten privaten Hochschulen Deutschlands. Mit ihren insgesamt über 2.000 Lehrenden bietet die FOM rund 57.000 Studierenden ein berufsbegleitendes Präsenzstudium im Hörsaal an einem der 36 FOM Hochschulzentren und ein digitales Live-Studium mit Vorlesungen aus den hochmodernen FOM Studios.

Alle Institute und KompetenzCentren unter  
[fom.de/forschung](https://www.fom.de/forschung)

Die Hochschule.  
Für Berufstätige.

**FOM**



KCAT KompetenzCentrum  
für Accounting & Taxation  
der FOM Hochschule für Oekonomie & Management

## FOM Hochschule

FOM – Deutschlands Hochschule für Berufstätige.

Mit über 57.000 Studierenden ist die FOM eine der größten Hochschulen Europas und führt seit 1993 Studiengänge für Berufstätige durch, die einen staatlich und international anerkannten Hochschulabschluss (Bachelor/Master) erlangen wollen.

Die FOM ist der anwendungsorientierten Forschung verpflichtet und verfolgt das Ziel, adaptionsfähige Lösungen für betriebliche bzw. wirtschaftsnahe oder gesellschaftliche Problemstellungen zu generieren. Dabei spielt die Verzahnung von Forschung und Lehre eine große Rolle: Kongruent zu den Masterprogrammen sind Institute und KompetenzCentren gegründet worden. Sie geben der Hochschule ein fachliches Profil und eröffnen sowohl Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftlern als auch engagierten Studierenden die Gelegenheit, sich aktiv in den Forschungsdiskurs einzubringen.

Weitere Informationen finden Sie unter [fom.de](http://fom.de)

## KCAT

Das KCAT KompetenzCentrum für Accounting & Taxation versteht sich als Plattform für alle Forschenden und an der Forschung interessierten Kolleginnen und Kollegen der FOM Hochschule, die sich den Themen Accounting und Taxation verbunden fühlen. Die Forschungsaktivitäten der Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftler werden hier gebündelt und ein entsprechender Beitrag zur Entwicklung der Forschungslandschaft geleistet. Die Forschungsschwerpunkte werden über das gesamte Bundesgebiet verteilt gemeinsam bearbeitet

Die Themenschwerpunkte sind:

- Steuerplanung und Steuergestaltung
- Internationales Steuerrecht – International Accounting
- Accounting nach HGB und IFRS
- Controlling mit Kennzahlen aus der Finanzberichterstattung
- Bilanzanalyse unter sich ändernden Rechnungslegungsstandard
- Vergleichende Analysen deutscher und chinesischer Rechnungslegung

Weitere Informationen finden Sie unter [fom-kcat.de](http://fom-kcat.de)