

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

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

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

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

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

INTERNET:  
[www.idw.de](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
[info@idw.de](mailto:info@idw.de)

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

Düsseldorf, 4. September 2024

523/617

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

Sehr geehrter Herr Minister, sehr geehrte Frau Ministerin,

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

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

Amtsgericht Düsseldorf  
Vereinsregister VR 3850

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

### *Unmittelbare und mittelbare Auswirkungen auf Unternehmen der öffentlichen Hand*

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

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

### *Vereinzelte „Gegenmaßnahmen“*

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

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

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

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

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

### *Offene Fragen*

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

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

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

### **Anwendungsbereich für die mittelbare Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung**

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

*Verweis auf Vorschriften des Dritten Buchs des HGB für große Kapitalgesellschaften*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Auslegungsfragen zum Umfang der anzuwendenden Vorschriften für die Nachhaltigkeitsberichterstattung**

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Für Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Daniel P. Siegel

Dr. Viola Eulner, WP StB  
Technical Principal Public Sector