

# Nachhaltigkeitsberichterstattung für kommunale Unternehmen in Bayern

Verfasser: WP StB Christian **Baumann**  
WP StB Helmut **Wiedemann**

Inhaltsübersicht	Seite
<b>1 Regelungen und Anwendungszeitpunkte der CSRD</b>	<b>142</b>
<b>2 Spezifizierung der Berichtspflichten über die Delegierte Verordnung 2023/2772</b>	<b>143</b>
<b>3 Landesrechtliche Anforderungen an eine Nachhaltigkeitsberichterstattung</b>	<b>147</b>
<b>4 Umweltrechtliche Einordnung</b>	<b>149</b>
<b>5 Einordnung der Nachhaltigkeitsberichterstattung</b>	<b>151</b>
5.1 Eigenbetriebe	151
5.2 Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit	154
<b>6 Würdigung und Zusammenfassung</b>	<b>158</b>

## 1 Regelungen und Anwendungszeitpunkte der CSRD

Die Nachhaltigkeitsberichterstattung ist seit Jahren in einer steten Diskussion, bei der Vorteile und Nachteile der Berichterstattung abgewogen werden. Die Anwendung der verschiedenen vorhandenen Konzepte wie z.B. die 17 Ziele für eine nachhaltige Entwicklung der UN (SDGs), Gemeinwohlökonomie oder die GRI-Standards haben zu einer fehlenden Vergleichbarkeit der Angaben geführt. Die von der EU beschlossene EU-Richtlinie für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (Corporate Sustainability Reporting Directive – CSRD) hat einen rechtlichen Rahmen für die Unternehmen der EU gegeben und wird zu einer **Vergleichbarkeit der Angaben** führen.

Die Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen ändern sich mit dieser Richtlinie<sup>1</sup> tiefgreifend. Nachdem die Europäische Kommission ihren Richtlinienvorschlag im April 2021 veröffentlichte, einigten sich die Kommission, der Rat und das Europäische Parlament am 21.06.2022 auf einen Kompromiss. Dieser wurde vom Europäischen Parlament und vom Rat formal angenommen und nach der Unterzeichnung durch die Präsidentin des Europäischen Parlaments und den Präsidenten des Rates am 16.12.2022 im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht. Die Richtlinie ist am 05.01.2023 in Kraft getreten.

Gemäß der seit 2017 geltenden Non-Financial Reporting Directive (NFRD) mussten in der EU bereits definierte Unternehmen von öffentlichem Interesse über ihre Nachhaltigkeit Bericht erstatten. Ziel der Richtlinie ist, die Relevanz, Konsistenz und Vergleichbarkeit der von bestimmten großen Unternehmen und Gruppen in der gesamten Union offengelegten Informationen auf Ebene der Union zu erhöhen. Der Beitrag der Unternehmen zur Nachhaltigkeit soll so besser bewertet werden können.<sup>2</sup>

Gemäß Art. 5 des Vertrags über die Europäische Union kann die Union daher aufgrund des verankerten Subsidiaritätsprinzips unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit tätig werden.

Die CSRD hat die Berichtspflichten der NFRD erweitert und den Anwendungsbereich deutlich ausgeweitet. Die Zahl der berichtspflichtigen Unternehmen steigt damit deutlich an. Betroffen sind europäische Unternehmen mit haftungsbeschränkten Gesellschaftern. Die bisher unter die NFRD fallenden Unternehmen haben entsprechend der CSRD ab dem 01.01.2024 zu berichten. Große Unternehmen, die nicht unter die NFRD gefallen sind, müssen ab dem 01.01.2025 entsprechend der CSRD berichten sowie alle anderen kapitalmarktorientierte KMU ab dem 01.01.2026, sofern sie nicht von der Möglichkeit des Aufschiebens bis 2028 Gebrauch machen.

Angesichts des wachsenden Bedarfs der Nutzer an Nachhaltigkeitsinformationen sollten zusätzliche Kategorien von Unternehmen zur Berichterstattung über Nachhaltigkeitsinformationen nach Ansicht der EU-Kommission verpflichtet werden. Daher sollten sämtliche großen Unternehmen sowie sämtliche Unternehmen – mit Ausnahme von Kleinstunternehmen –, deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt in der Union zugelassen sind, dazu verpflichtet werden, Nachhaltigkeitsinformationen bereitzustellen. Unternehmen von öffentlichem Interesse sollten

---

<sup>1</sup> vgl. RICHTLINIE (EU) 2022/2464 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 14.12.2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen, Rn. 4, 9 und 18

<sup>2</sup> vgl. RICHTLINIE 2014/95/EU DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 22.10.2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen, Rn. 21

daher für die Zwecke der Anwendung der Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht als große Unternehmen behandelt werden. Dementsprechend sollten kleine und mittlere Unternehmen, deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt in der Union zugelassen sind und bei denen es sich um Unternehmen von öffentlichem Interesse handelt, gemäß den Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung für kleine und mittlere Unternehmen Bericht erstatten. Darüber hinaus sollten alle Unternehmen, die Mutterunternehmen einer großen Gruppe sind, Nachhaltigkeitsberichte auf Gruppenebene erstellen.<sup>3</sup>

Insofern werden in der Richtlinie nur kapitalmarktorientierte und (typisierend) große Unternehmen angesprochen, was dem Gedanken der Richtlinie entspricht, die Finanzströme in der EU in nachhaltige Investments zu lenken. Dies ist ein Ausfluss aus dem Green Deal der EU. Insofern wird hier deutlich, dass andere, insbesondere nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen nicht angesprochen werden, da die beabsichtigte Lenkungswirkung der Finanzströme nicht zu erwarten ist. Dies ist auch Ausfluss des Subsidiaritätsprinzips.

In Deutschland sind folgende Unternehmen (unmittelbarer) Normadressat der CSRD:

- Kapitalgesellschaften (GmbH, AG, KGaA)
- haftungsbeschränkte Personengesellschaften (oHG, KG), bei denen ausschließlich Kapitalgesellschaften die Stellung des vollhaftenden Gesellschafters einnehmen

Dies ergibt sich aus Art. 1 i.V. mit Anhang I und II der sog. Bilanzrichtlinie.<sup>4</sup>

## 2 Spezifizierung der Berichtspflichten über die Delegierte Verordnung 2023/2772

Die Europäische Kommission hat am 31.07.2023 den delegierenden Rechtsakt zum Set 1 der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) veröffentlicht und nach zahlreichen Anmerkungen im Rahmen des Konsultationsprozesses am 22.12.2023 veröffentlicht.<sup>5</sup> Die Verordnung gilt gemäß Art. 2 der Verordnung ab dem 01.01.2024 für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2024 beginnen.

Die im Set 1 enthaltenen und in der Abbildung dargestellten Berichtsstandards richten sich an alle Unternehmen im Anwendungsbereich der CSRD.

---

<sup>3</sup> vgl. RICHTLINIE (EU) 2022/2464 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 14.12.2022 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, Rn. 17

<sup>4</sup> vgl. RICHTLINIE 2013/34/EU DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 26.06.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates

<sup>5</sup> DELEGIERTE VERORDNUNG (EU) 2023/2772 DER KOMMISSION vom 31.07.2023 zur Ergänzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates durch Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung

## ANHANG I

### EUROPÄISCHE STANDARDS FÜR DIE NACHHALTIGKEITSBERICHTERSTATTUNG (ESRS)

ESRS 1	Allgemeine Anforderungen
ESRS 2	Allgemeine Angaben
ESRS E1	Klimawandel
ESRS E2	Umweltverschmutzung
ESRS E3	Wasser- und Meeresressourcen
ESRS E4	Biologische Vielfalt und Ökosysteme
ESRS E5	Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft
ESRS S1	Eigene Belegschaft
ESRS S2	Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette
ESRS S3	Betroffene Gemeinschaften
ESRS S4	Verbraucher und Endnutzer
ESRS G1	Unternehmenspolitik

Quelle<sup>6</sup>

### Kurzzusammenfassung des Regelungsinhalts der ESRS:

#### Sektorenübergreifende Querschnittsstandards

Der **ESRS 1** enthält allgemeine Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung eines Unternehmens, definiert die Anwendungsregeln für die Standards, die Struktur der Berichte und die grundsätzlichen Berichtsprinzipien. Hier sind insbesondere die Wesentlichkeitsanalyse und das Prinzip der doppelten Wesentlichkeit erläutert. Die Einbeziehung von Stakeholdern bei der Bestimmung wesentlicher Themen ist vorgesehen. Im Rahmen der Berichterstattung ist auf die Auswirkungen auf die Liefer- und Wertschöpfungsketten einzugehen. Sofern die in einzelnen ESRS ausgeführten Nachhaltigkeitsthemen für das Unternehmen unwesentlich im Sinne der doppelten Wesentlichkeit sind, können die Berichtsstandards ganz ausgelassen werden.<sup>7</sup> Für als wesentlich deklarierte Themen sind die entsprechenden Berichtsstandards anzuwenden und es können auch über die geforderten Informationen hinaus Informationen veröffentlicht werden. Soweit auch bei einschlägigen Berichtsstandards Angaben keine wesentlichen Informationen enthalten, muss über diese nicht berichtet werden.

Der **ESRS 2** enthält allgemeine Angaben und themenübergreifende Berichtsanforderungen zu den Governance-Strukturen sowie die Auswirkungen der Nachhaltigkeit auf die Strategie und das Geschäftsmodell. Der Prozess zur Ermittlung der wesentlichen Nachhaltigkeitsthemen ist darzustellen. Der ESRS 2 definiert darüber hinaus Mindestberichtsanforderungen (sog. Minimum Disclosure Requirements) zu Unternehmenspolitiken, Maßnahmen, Kennzahlen und Zielen, die Grundlage für die entsprechende Berichterstattung anhand der themenbezogenen Standards sind.

---

<sup>6</sup> vgl. ebd., Anhang I

<sup>7</sup> vgl. ebd., Rn. 31 f.

Im **Umweltbereich** sind fünf themenbezogene Berichtsstandards E1 bis E5 vorgesehen (das „E“ steht für „Environmental“):

Der **ESRS E1** enthält Berichtsanforderungen zu Klimaschutz, Klimaanpassung und Energie. Hier ist der Übergangsplan für den Klimaschutz anzugeben. Die Dekarbonisierungshebel mit den wichtigsten geplanten Maßnahmen und die damit verbundenen Investitionen sind darzustellen. Die Strategien im Zusammenhang mit dem Klimaschutz und der Anpassung an den Klimawandel sind zu erläutern. Bei der Beschreibung der Ergebnisse der Klimaschutzmaßnahmen sind die erzielte und erwartete Reduktion der Treibhausgasemissionen sowie die im Zusammenhang stehenden CapEx (Investitionsausgaben für längerfristige Anlagegüter) und OpEx (Betriebsausgaben für den operativen Geschäftsbetrieb) darzustellen. Das Unternehmen hat seine festgelegten klimabezogenen Ziele anzugeben. Hier ist insbesondere auf die Treibhausgasreduktions- und Ausgleichsmaßnahmen einzugehen. Das Unternehmen hat Informationen über seinen Energieverbrauch und seinen Energiemix zur Verfügung zu stellen. Auch fordert der Standard, dass Unternehmen die Intensität ihrer Treibhausgasemissionen je Nettoeinnahme angeben und, wie diese verbessert werden sollen.

Der ESRS E2 enthält Berichtsanforderungen zur Umweltverschmutzung, insbesondere zur Verschmutzung von Luft, Wasser und Boden sowie zu besorgniserregenden Stoffen. Die Strategien des Managements zur Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung sowie deren wesentlicher Auswirkungen, Risiken und Chancen sowie die zugewiesenen Mittel sind anzugeben. Über die durch eigene Tätigkeiten emittierten Schadstoffe sowie das selbst erzeugte oder verwendete Mikroplastik ist zu berichten. Das Unternehmen hat seine erwarteten finanziellen Auswirkungen aufgrund wesentlicher Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Umweltverschmutzung anzugeben.

Der ESRS E3 enthält Berichtsanforderungen zu Wasserverbräuchen und der Nutzung mariner Ressourcen, zur Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Wasser- und Meeresressourcen. Das Unternehmen hat seine Maßnahmen im Zusammenhang mit Wasser- und Meeresressourcen sowie die für deren Umsetzung zugewiesenen Mittel anzugeben. Ziel dieser Angabepflicht ist es, ein Verständnis der wichtigsten Maßnahmen zu vermitteln, die ergriffen und geplant wurden, um die Ziele und Vorgaben der Strategien im Zusammenhang mit Wasser- und Meeresressourcen zu erreichen.

Der ESRS E4 enthält Berichtsanforderungen zu Biodiversität und Ökosystemen, u.a. zu Landnutzung und Landnutzungsänderung, inkl. Entwaldung, invasiven Arten und weiteren Treibern für Biodiversitätsverlust sowie zum Zustand von Arten und Ökosystemen. Es ist anzugeben, welchen Einfluss das Unternehmen auf die biologische Vielfalt und Ökosysteme in Form wesentlicher positiver und negativer tatsächlicher und potenzieller Auswirkungen hat, einschließlich des Ausmaßes, in dem es zu den Ursachen für den Verlust und die Schädigung der biologischen Vielfalt und von Ökosystemen beiträgt. Das Unternehmen muss seine Maßnahmen im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen sowie die für deren Umsetzung zugewiesenen Mittel angeben. Hat das Unternehmen Standorte in oder in der Nähe von Gebieten mit schutzbedürftiger Biodiversität ermittelt, auf die es sich negativ auswirkt, gibt es die Anzahl und die Fläche (in Hektar) der Standorte an, die es besitzt, gepachtet hat oder bewirtschaftet und die sich in oder in der Nähe von diesen Schutzgebieten oder Biodiversitäts-Schwerpunktgebieten befinden. Kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass es unmittelbar zur unbeabsichtigten oder beabsichtigten

Einbringung invasiver gebietsfremder Arten beiträgt, kann es die Parameter angeben, die es verwendet, um die Pfade der Einschleppung und Ausbreitung invasiver gebietsfremder Arten sowie die von invasiven gebietsfremden Arten ausgehenden Risiken zu steuern.

Der **ESRS E5** enthält Berichtsansforderungen zu Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft, insbesondere zu Materialien und deren zirkulärer Verwendung, Produkten des Unternehmens und zirkulären Verwendungsmöglichkeiten sowie Abfällen. Es sind die wesentlichen positiven und negativen tatsächlichen oder potenziellen Auswirkungen des Unternehmens, einschließlich der Ressourceneffizienz, der Vermeidung der Erschöpfung nicht erneuerbarer Ressourcen und der nachhaltigen Beschaffung und Nutzung erneuerbarer Ressourcen auszuführen. Die Maßnahmen im Zusammenhang mit Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft sowie die für deren Umsetzung zugewiesenen Mittel sind anzugeben. Eine höhere Ressourceneffizienz bei der Nutzung technischer und biologischer Materialien und Wasser, insbesondere in Bezug auf kritische Rohstoffe und Seltene Erden, die im Rohstoffinformationssystem aufgeführt sind, ist darzustellen. Das Unternehmen hat Informationen über seine Ressourcenabflüsse, einschließlich Abfällen, im Zusammenhang mit seinen wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen anzugeben.

Im **Sozialbereich** sind vier themenbezogene Berichtsstandards vorgesehen (das „S“ steht für „Social“):

Der **ESRS S1** geht auf die eigene Belegschaft ein. Die Strategien, die Maßnahmen und die Verfahren in Bezug auf die eigene Belegschaft unter Berücksichtigung der Themen Menschenhandel, Zwangsarbeit, Kinderarbeit, Arbeitsschutz, Gesundheitsschutz, tarifliche Abdeckung, Diversitätsparameter, Inklusion, Vergütungsparameter, Equal Pay und der Vereinbarkeit von Berufs- und Privatleben sind darzustellen.

Der **ESRS S2** behandelt die Arbeitskräfte der Wertschöpfungskette. Die Strategien, die Maßnahmen und das Verfahren in Bezug auf die Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette unter Berücksichtigung der Themen Menschenhandel, Zwangsarbeit und Kinderarbeit sind darzustellen. Es ist anzugeben, ob ein Verhaltenskodex für Lieferanten vorhanden ist. Bei den Strategien in Bezug auf Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette ist zu berichten, ob und inwieweit diese mit international anerkannten Standards, die für Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette relevant sind, einschließlich der Leitprinzipien der Vereinten Nationen für Unternehmen und Menschenrechte, in Einklang stehen.

Der **ESRS S3** geht auf betroffene Gemeinschaften ein. Angaben, die es Nutzern der Nachhaltigkeitserklärung ermöglichen, wesentliche Auswirkungen auf betroffene Gemeinschaften im Zusammenhang mit der eigenen Geschäftstätigkeit und Wertschöpfungskette des Unternehmens, auch im Rahmen seiner Produkte oder Dienstleistungen, sowie durch seine Geschäftsbeziehungen und die damit verbundenen wesentlichen Risiken und Chancen nachzuvollziehen, sind bereitzustellen. Ziel dieser Angabepflicht ist es, ein Verständnis dafür zu vermitteln, ob und wie das Unternehmen betroffene Gemeinschaften, ihre rechtmäßigen Vertreter oder glaubwürdige Stellvertretende im Rahmen seines laufenden Verfahrens zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht in Bezug auf wesentliche tatsächliche und potenzielle, positive und/oder negative Auswirkungen einbezieht, von denen sie betroffen sind oder wahrscheinlich betroffen sein werden, und inwiefern die Sichtweisen betroffener Gemeinschaften in den Entscheidungsprozessen des Unternehmens berücksichtigt werden.

Der **ESRS S4** enthält Berichtsansforderungen zu Verbrauchern und Endnutzern. Erläuterungen zum allgemeinen Ansatz, den das Unternehmen verfolgt, um alle wesentlichen tatsächlichen und

potenziellen Auswirkungen auf die Verbraucher und/oder Endnutzer in Bezug auf seine Produkte und/oder Dienstleistungen zu ermitteln, sind anzugeben. Hierbei ist auf die Themen informationsbezogene Auswirkungen (z.B. Privatsphäre, Meinungsfreiheit und Zugang zu [hochwertigen] Informationen), persönliche Sicherheit von Verbrauchern und/oder Endnutzern (z.B. Gesundheit und Sicherheit, persönliche Sicherheit sowie Schutz von Kindern), soziale Inklusion von Verbrauchern und/oder Endnutzern (z.B. Nichtdiskriminierung, Zugang zu Produkten und Dienstleistungen und verantwortungsvolle Vermarktungspraktiken) einzugehen. Es sind auch die Verfahren zur Behebung negativer Auswirkungen und Kanäle, über die Verbraucher und Endnutzer Bedenken äußern können, darzustellen.

Der **einzige Governance Standard ESRS G1** geht auf die Unternehmenspolitik ein. Es sind die Rolle und das Fachwissen der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane in Bezug auf die Unternehmenspolitik anzugeben. Angabepflichtig sind auch die Art und Weise, wie das Unternehmen seine Unternehmenskultur begründet, entwickelt, fördert und bewertet, sowie Strategien zur Bekämpfung von Korruption oder Bestechung sowie Einzelheiten zur Einrichtung interner Meldekanäle für Hinweisgeber, einschließlich der Frage, ob das Unternehmen seinen eigenen Arbeitskräften Informationen und Schulungen zur Verfügung stellt. Ein Verständnis über das Beschaffungsverfahren, einschließlich eines fairen Verhaltens gegenüber den Lieferanten, die politische Lobbytätigkeit und das Zahlungsverhalten sind darzustellen.

### **Branchenspezifische Berichtsstandards**

Zusätzlich zu den Berichtsstandards, die sich an alle Unternehmen im Anwendungsbereich der CSRD richten, sollen in Zukunft auch konkretisierende branchenspezifische Standards verabschiedet werden. Die EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group AISBL) hat mit der Erarbeitung der Berichtsstandards für erste Branchen begonnen. Hier stellt sich die Frage, wie tiefgehend diese ausgestaltet werden und ob dies für das Verständnis der Nachhaltigkeit des Unternehmens zwingend notwendig ist.

In der Verordnung werden in Anhang I die Europäischen Standards für die Nachhaltigkeit veröffentlicht.

Im Folgenden werden die bestehenden landesrechtlichen Vorschriften dargestellt.

## **3 Landesrechtliche Anforderungen an eine Nachhaltigkeitsberichterstattung**

Landesrechtliche Regelungen für eine **explizite** Nachhaltigkeitsberichterstattung (z.B. nach dem Bayerischen Klimaschutzgesetz – BayKlimaG) sind weder in der Gemeindeordnung, Landkreisordnung, Bezirksordnung noch in der EBV oder KUV zu finden. Regelungen zur Umwelt- oder Nachhaltigkeitsberichterstattung könnten nur über kommunale Verweise in die Rechnungslegung kommunaler Unternehmen Eingang finden.

**Eigenbetriebsrechtliche** Vorschriften: Nach § 24 Satz 1 EBV ist gleichzeitig mit dem Jahresabschluss ein Lagebericht aufzustellen. Hierbei gilt nach Satz 2 § 289 HGB **sinngemäß** mit der Maßgabe, dass die dort in Absatz 2 genannten Sachverhalte behandelt werden müssen.

Nach § 289 Abs. 3 HGB gilt bei einer großen Kapitalgesellschaft (§ 267 Abs. 3 HGB) § 289 Abs. 1 Satz 3 HGB entsprechend für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind. Dieser Absatz wird nach derzeit absehbaren Verlautbarungen um die CSRD-Berichterstattung erweitert werden, die künftig auch für große Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften anzuwenden sind.

Das bedeutet, dass bisher nur Eigenbetriebe, die die Größenkriterien für große Kapitalgesellschaften erfüllen, über Umwelt und Arbeitnehmerbelange sinngemäß berichten müssten, soweit keine anderen gesetzlichen Regelungen getroffen werden würden. Eine Neuregelung des HGB könnte diese Pflichten erweitern.

Bei **Kommunalunternehmen** sind Art. 91 GO, Art. 79 LKrO bzw. Art. 77 BezO (Sonstige Vorschriften für Kommunalunternehmen) einschlägig. Der Jahresabschluss und der Lagebericht von Kommunalunternehmen werden nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Handelsgesetzbuches aufgestellt und geprüft, sofern nicht weitergehende gesetzliche Vorschriften gelten oder andere gesetzliche Vorschriften entgegenstehen.

Das bedeutet, dass für das Kommunalunternehmen der Lagebericht nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen aufgestellt wird und somit die Umsetzung der CSRD nach derzeitiger Rechtslage **dem Wortlaut** nach für das Kommunalunternehmen einschlägig wäre.

Gehören der Gemeinde **Anteile an einem Unternehmen** in dem in § 53 des Haushaltsgrundsatzgesetzes (HGrG) bezeichneten Umfang, so hat sie nach Art. 94 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GO (inhaltsgleich Art. 82 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 LKrO und Art. 80 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BezO) dafür Sorge zu tragen, dass der Jahresabschluss und der Lagebericht nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Handelsgesetzbuches aufgestellt und geprüft werden, sofern nicht weitergehende gesetzliche Vorschriften gelten oder andere gesetzliche Vorschriften entgegenstehen.

Das bedeutet für dieses Unternehmen in privater Rechtsform, dass der Lagebericht nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen aufgestellt wird und somit die Umsetzung der CSRD nach derzeitiger Rechtslage und Umsetzung der CSRD in nationales Recht **dem Wortlaut** nach für das Unternehmen in privater Rechtsform einschlägig wäre.

Diese Unterscheidung der unterschiedlichen Unternehmensformen (bzw. Abgrenzung zur Kernverwaltung) ist grundsätzlich auch kongruent, da mit jeder Ausgliederung kommunaler Aufgaben auf ein Unternehmen (Kommunalunternehmen oder Unternehmen in privater Rechtsform) gewisse Abstriche im Vergleich zur Aufgabenerledigung innerhalb der Kommunalverwaltung mit einer unmittelbaren Kontrolle der Mittelverwendung verbunden sind. Erleichterungen bzw. Verschärfungen bei der Rechnungslegung und Prüfung kommunaler Unternehmen im Bereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung stehen daher in einem Spannungsverhältnis mit der Transparenz und Kontrolle bei der Verwendung öffentlicher Mittel. Hierbei ist anzumerken, dass der Abschlussprüfer in der Regel politisch besetzte Kontrollorgane bei deren Aufsichtspflicht unterstützt und diese dabei auch im Sinne einer Organhaftung exkulpiert.

Festzuhalten ist, dass das Kommunalrecht keine eigenständigen Regelungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung kennt. Der bayerische Gesetz- bzw. Ordnungsgeber dockt zur Kontrolle der Mittelverwendung der bayerischen kommunalen Unternehmen an die bundesrechtlichen Re-



gelungen zur Rechnungslegung von privatwirtschaftlichen Unternehmen an. Dies dient der Verwaltungsvereinfachung. Es ergibt wenig Sinn, eigene Regelungen für die Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses zu entwickeln. Dabei bedient sich der Gesetz- bzw. Verordnungsgeber für die notwendige Transparenz und Kontrolle bei der Verwendung öffentlicher Mittel der Regelungen für große Kapitalgesellschaften.

Folgt man dem Wortlaut dieser kommunalen Verweise, würden zumindest Eigenbetriebe, welche die Größenkriterien für große Unternehmen erfüllen, sowie Kommunalunternehmen und kommunale Eigengesellschaften (unabhängig von der Größenklasse!) der Nachhaltigkeitsberichterstattung entsprechend der CSRD unterliegen. Vor einer genaueren Analyse dieser kommunalen Verweise in das Unternehmensrecht wollen wir uns zunächst mit den umweltrechtlichen Vorschriften der Kommunen und kommunalen Unternehmen in Bayern befassen.

#### 4 Umweltrechtliche Einordnung

Mit Gesetz vom 20.06.1984 (GVBl S. 223) wurde der Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen in Art. 141 Abs. 1 der Verfassung des Freistaates Bayern (BV) zum Staatsziel erklärt. Gemäß Art. 141 Abs. 1 Satz 3 BV ist mit Naturgütern schonend und sparsam umzugehen. Es gehört nach Art. 141 Abs. 1 Satz 4 BV zu den vorrangigen Aufgaben von Staat, Gemeinden und Körperschaften des öffentlichen Rechts, unter anderem das Wasser und die Luft als natürliche Lebensgrundlage zu schützen.

Die deutschen Treibhausgasminderungsziele<sup>8</sup> sind in der Änderung des Klimaschutzgesetzes vom August 2021 bis 2040 verbindlich festgelegt. Die Emissionen sollen bis 2030 um mindestens 65 % gesenkt werden (gegenüber 1990). Zudem gelten in einzelnen Sektoren bis 2030 zulässige Jahresemissionsmengen. Die deutsche Klimapolitik ist eingebettet in Klimaschutzprozesse der Europäischen Union sowie der UNO.

Leitbild und Maßstab für die Klimaschutzpolitik der Bundesregierung sind die Vereinbarungen der UN-Klimarahmenkonvention und ihrer Zusatzprotokolle, das Kyoto-Protokoll und das Klimaübereinkommen von Paris (siehe „Klimarahmenkonvention“).

Für die zweite Verpflichtungsperiode des Kyoto-Protokolls (2012 bis 2020) hat sich die Europäische Union verpflichtet, ihre Treibhausgasemissionen bis 2020 um 20 % gegenüber 1990 zu verringern. Dieses Ziel wollen die 28 EU-Staaten gemeinsam erfüllen. Deutschland trägt zu dieser Verpflichtung bei (siehe „Europäische Energie- und Klimaziele“). Um den Ambitionssteigerungsmechanismus des Übereinkommens von Paris zu erfüllen, hat die Europäische Union mit dem neuen EU-Klimagesetz ihre klimapolitischen Zielsetzungen für 2030 (netto minus 55 % gegenüber 1990) und Klimaneutralität um die Jahrhundertmitte im Frühjahr 2021 verschärft und gesetzlich festgelegt. Im Dezember 2020 wurde vom Europäischen Rat bereits der neue (vorläufige) „national festgelegte Beitrag“ (National Determined Contribution, NDC) – wie jetzt gesetzlich festgelegt – an das UNFCCC-Sekretariat übermittelt. Das am 14.07.2021 vorgelegte „Fit-for-55-Paket“ ist der Vorschlag der EU-Kommission (KOM), die bisherigen Vorgaben an die neuen, schär-

---

<sup>8</sup> Treibhausgase werden in CO<sub>2</sub>-Äquivalenten gemessen. Der Begriff CO<sub>2</sub> umfasst daher im nachfolgenden Text auch weitere Treibhausgase.

feren Klimaschutz-Zielsetzungen anzupassen. Mit den zu erwartenden Novellierungen klimarechtlich relevanter Vorgaben der EU kann es erforderlich werden, dass das novellierte Bundes-Klimaschutzgesetz weitere Änderungen erfährt.

Mit dem Bundes-Klimaschutzgesetz (KSG) wurden verbindliche Treibhausgasminderungsziele für die Jahre 2020 bis 2030 in den verschiedenen Sektoren als zulässige Jahresemissionsmengen (hier Sektorenziele genannt) festgelegt.

In Abschnitt 5 des KSG wird die Vorbildfunktion der öffentlichen Hand hervorgehoben.

Die Träger öffentlicher Aufgaben haben nach § 13 Abs. 1 KSG bei ihren Planungen und Entscheidungen den Zweck dieses Gesetzes und die zu seiner Erfüllung festgelegten Ziele zu berücksichtigen. Die Kompetenzen der Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände, das Berücksichtigungsgebot innerhalb ihrer jeweiligen Verantwortungsbereiche auszugestalten, bleiben unberührt.

Bei der Planung, Auswahl und Durchführung von Investitionen und bei der Beschaffung auf Bundesebene ist für die Vermeidung oder Verursachung von Treibhausgasemissionen ein CO<sub>2</sub>-Preis, mindestens der nach § 10 Abs. 2 Brennstoffemissionshandelsgesetz – BEHG – gültige Mindestpreis oder Festpreis zugrunde zu legen.

Der Bund prüft bei der Planung, Auswahl und Durchführung von Investitionen und bei der Beschaffung, wie damit jeweils zum Erreichen der nationalen Klimaschutzziele nach § 13 Abs. 2 KSG beigetragen werden kann. Kommen mehrere Realisierungsmöglichkeiten in Frage, dann ist in Abwägung mit anderen relevanten Kriterien mit Bezug zum Ziel der jeweiligen Maßnahme solchen der Vorzug zu geben, mit denen das Ziel der Minderung von Treibhausgasemissionen über den gesamten Lebenszyklus der Maßnahme zu den geringsten Kosten erreicht werden kann. Mehraufwendungen sollen nicht außer Verhältnis zu ihrem Beitrag zur Treibhausgasminderung stehen. Soweit vergaberechtliche Bestimmungen anzuwenden sind, sind diese zu beachten.

Bei der Anwendung von Wirtschaftlichkeitskriterien sind bei vergleichenden Betrachtungen die dem Bund entstehenden Kosten und Einsparungen über den jeweiligen gesamten Lebenszyklus der Investition oder Beschaffung zugrunde zu legen.

Die nationalen Klimaschutzgesetze enthalten derzeit keine weitergehenden Konkretisierungen auf Unternehmensebene.

Auf Ebene des Freistaates wurde dies noch weiter konkretisiert und über das Bayerische Klimaschutzgesetz (BayKlimaG) vom 23.11.2022 normiert und für kommunale Unternehmen spezifiziert. So wird in Art. 3 BayKlimaG die Vorbildfunktion des Staates mit einer klimaneutralen Verwaltung bis zum Jahr 2028 festgelegt und nach Art. 4 Abs. 1 BayKlimaG sollen Behörden und ihre Einrichtungen spätestens ab dem Jahr 2028 ihre verbleibenden Treibhausgasemissionen mit geeigneten Maßnahmen zum Schutze des Klimaschutzes ausgleichen (Reduktionsmaßnahmen). Zur Umsetzung dieser Maßnahmen sind örtliche Klimaschutzprogramme und Anpassungsstrategien aufzustellen (Art. 5 Abs. 2 BayKlimaG) und die darin vorgesehenen Maßnahmen umzusetzen. Im Näheverhältnis ist hierbei eine Objektivierung über Marktmechanismen notwendig. Klimaschutz ist nach dem BayKlimaG eine im Allgemeininteresse liegende Aufgabe, die nach Art. 1 BayKlimaG der besonderen Fürsorge jedes Einzelnen und der staatlichen Gemeinschaft anvertraut ist.

Treibhausgasemissionen haben negative Auswirkungen auf Klima und Umwelt und die Reduktion ist spätestens mit dem KSG und dem BayKlimaG gesetzlich verbindlich determiniert. Die öffentliche Hand hat hierbei eine Vorbildfunktion einzunehmen und insbesondere bei Investitionen sind die Maßnahmen mit den geringsten Kosten zur Treibhausgasemission zu verwirklichen. Dies hat Auswirkungen auf die Kommunen und ihre wirtschaftliche Betätigung.

In den Grenzen ihrer Leistungsfähigkeit haben Kommunen öffentliche Einrichtungen zu schaffen, die für das wirtschaftliche, soziale und kulturelle Wohl ihrer Einwohner nach den Verhältnissen des Gebiets erforderlich sind; hierbei sind die Belange des Natur- und Umweltschutzes zu berücksichtigen (Art. 57 GO, Art. 51 Abs. 1 LKrO, Art. 48 BezO).

Die Vorgaben für Kommunen und kommunale Unternehmen sind insoweit im Sinne der Nachhaltigkeit geregelt und folgen in der Regel nicht den Vorgaben des Kapitalmarktes.

Um die Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben überprüfen zu können und den Weg des Freistaates Bayern zur Klimaneutralität sowie den Beitrag einer jeden Kommune bzw. eines kommunalen Unternehmens bewerten zu können, ist eine Berichtspflicht über die Fortschritte bei der Treibhausgasreduktion bzw. den Ausgleich von Treibhausgasen im Sinne des Bayerischen Klimaschutzes notwendig. Hierbei verweisen wir auf die **Initiative Klimaschutz Dahoam** der Bayerischen Staatsregierung.<sup>9</sup>

## 5 Einordnung der Nachhaltigkeitsberichterstattung

### 5.1 Eigenbetriebe

Der Eigenbetrieb nach Art. 88 GO (Art. 76 LKrO, Art. 74 BezO) ist ein gemeindliches Unternehmen, das außerhalb der allgemeinen Verwaltung als Sondervermögen ohne eigene Rechtspersönlichkeit geführt wird.

Nach § 24 Satz 1 EBV ist gleichzeitig mit dem Jahresabschluss ein Lagebericht aufzustellen. Hierbei gilt § 289 HGB **sinngemäß** mit der Maßgabe, dass die dort in Absatz 2 genannten Sachverhalte behandelt werden müssen. Inwieweit die öffentlich-rechtliche Rechtsperson Kommune von der CSRD betroffen sein kann, ist grundsätzlich zu hinterfragen.

Die Art der Verweisung auf § 289 HGB bedeutet zum einen, dass diese Bezugsnorm nicht wörtlich in § 24 EBV hineingelesen werden kann, zum andern den konkreten, die Auslegung des Wortes „sinngemäß“ leitenden Anwendungsbefehl, dass die in § 289 Abs. 2 HGB genannten Sachverhalte behandelt werden müssen. Eindeutig ist, dass es sich mit der Angabe des § 289 HGB um eine Normverweisung handelt, die die Art der Einbettung des Gesetzestextes des § 289 HGB in den § 24 EBV abschließend regelt. Die Verweisung ist auslegungsbedürftig und -fähig. Neben Wortlaut und Historie kommt es vor allem auf den systematischen Zusammenhang sowie auf Sinn und Zweck der Regelung an.

Die Verweisung selbst fordert eine sinngemäße Anwendung der Vorschrift des § 289 HGB. Dabei handelt es sich um eine Analogieverweisung, da bereits zum Zeitpunkt des Normerlasses für die Verweisung der Bezugstext nicht wörtlich passte. Abwandlungen zu den Vorschriften sind nicht

<sup>9</sup> vgl. <https://www.bayern.de/politik/klimaschutz-in-bayern>, heruntergeladen 02.03.2024

angegeben, jedoch ergänzt der Ordnungsgeber den Verweis auf § 289 HGB um eigene, ihm besonders wichtige Sachverhalte (§ 24 Satz 3 Nrn. 1 bis 7 EBV). Dementsprechend ist davon auszugehen, dass das allgemeine Unternehmensrecht bereits bei Abfassung der Verordnung nicht vollumfänglich den Bedürfnissen des Ordnungsgebers entsprach. An eine Nachhaltigkeitsberichterstattung konnte der Ordnungsgeber mangels entsprechender EU-Richtlinien nicht denken, insoweit erfolgte keine Spezifizierung. Da § 24 Satz 2 EBV nicht auch auf die 2017 eingefügten §§ 289b ff. HGB verweist, sprechen Gesetzeshistorie und systematischer Zusammenhang dafür, dass der Ordnungsgeber nicht an die dort geregelte Pflicht zur nichtfinanziellen Berichterstattung anknüpfen wollte.

Weiter ist der Sinn und Zweck der Verweisung, die explizit nur den § 289 HGB (in sinngemäßer Anwendung) erfasst, zu untersuchen.

Die EU sieht einen Bedarf zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nur für die am Kapitalmarkt orientierten Unternehmen und (typisierend) für große Kapitalgesellschaften, da die Auswirkungen aus deren Tätigkeit auf die Umwelt und das Sozialgefüge des EU-Binnenmarktes als wesentlich angesehen werden. Bei kommunalen Unternehmen ist stets eine kommunale Aufgabe vorhanden; nur unter diesen Umständen sind Gründung von und Beteiligung an Unternehmen zulässig (Art. 87 Abs. 1 GO, Art. 75 Abs. 1 LKrO, Art. 73 Abs. 1 BezO). Ergänzend enthalten die Kommunalgesetze eine Anzeigepflicht gegenüber der Rechtsaufsicht (Art. 96 GO, Art. 84 LKrO, Art. 81a BezO). So ist beispielsweise in Art. 83 Abs. 1 BV ausgeführt, dass in den eigenen Wirkungskreis der Gemeinden (Art. 11 Abs. 2 BV) insbesondere folgende Aufgaben fallen: die Verwaltung des Gemeindevermögens und der Gemeindebetriebe; der örtliche Verkehr nebst Straßen- und Wegebau; die **Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Licht, Gas und elektrischer Kraft**; Einrichtungen zur Sicherung der Ernährung; Ortsplanung, Wohnungsbau und Wohnungsaufsicht; örtliche Polizei, Feuerschutz; örtliche Kulturpflege; Volks- und Berufsschulwesen und Erwachsenenbildung; Vormundschaftswesen und Wohlfahrtspflege; örtliches Gesundheitswesen; Ehe- und Mütterberatung sowie Säuglingspflege; Schulhygiene und körperliche Ertüchtigung der Jugend; öffentliche Bäder; Totenbestattung; Erhaltung ortsgeschichtlicher Denkmäler und Bauten. Als weitere typische Aufgaben im eigenen Wirkungskreis sind beispielsweise auch Errichtung und Betrieb von Krankenhäusern (Art. 51 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 LKrO, Art. 9 Abs. 1 Satz 2 GO), die kommunale Abfallbeseitigung (Art. 3 Abs. 1 BayAbfG) und die Abwasserbeseitigung (Art. 34 Abs. 1 BayWG) zu nennen. Somit wird deutlich, dass diese in der Regel regional begrenzten Aufgaben nicht dem Kapitalmarkt überlassen werden, sondern integraler Bestandteil der demokratisch legitimierten kommunalen Selbstverwaltung sind. Dies gilt unabhängig von der durch die Kommune gewählten Unternehmensform.

Die in der CSRD und Taxonomieverordnung geforderte und umgesetzte Vergleichbarkeit der Kapitalmarktteilnehmer ist somit für Eigenbetriebe nicht einschlägig, da es an vergleichbaren Sachverhalten mangelt. Darüber hinaus kann die von der EU geforderte Vergleichbarkeit mit den unmittelbar betroffenen Unternehmen ohnehin nicht erreicht werden, da die Taxonomieverordnung unmittelbar nur für die (typisiert) kapitalmarktorientierten Unternehmen gilt und somit von der eigenbetriebsrechtlichen (sinngemäßen) Verweisung in das HGB nicht erfasst ist. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass detaillierte Vorschriften zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (bereits vor Umsetzung des umfangreichen Regelwerks der CSRD in deutsches Recht) nicht in § 289 HGB, sondern in den §§ 289b ff. HGB geregelt sind. Dass der Ordnungsgeber die Beschränkung auf die sinngemäße Anwendung des § 289 HGB gewählt hat, unterstreicht seinen Blick auf Sinn und Zweck der Verweisung.

Die o.g. kommunalen Aufgaben werden in einen Eigenbetrieb, ein Sondervermögen außerhalb der allgemeinen Verwaltung, ausgelagert, da z.B. besondere Kenntnisse, Fähigkeiten oder schnellere Abläufe notwendig sind. Abstriche im Vergleich zur Aufgabenerledigung innerhalb der Kommunalverwaltung mit einer unmittelbaren Kontrolle der Mittelverwendung sind hiermit kaum verbunden. Es sind in der Regel regional begrenzte Aufgaben, die nicht dem Kapitalmarkt überlassen werden, sondern integraler Bestandteil der demokratisch legitimierten kommunalen Selbstverwaltung sind wie z.B. die Abfall- oder Abwasserentsorgung, die Wasserversorgung oder die Krankenversorgung.

Die Anforderungen an die Rechnungslegung (Jahresabschluss) und Prüfung wie große Kapitalgesellschaften folgt hierbei vorrangig der Finanzkontrolle (insbesondere in Sinne der Kontrolle der Verwendung der öffentlichen, kommunalen Mittel) als Korrelat der kommunalen Selbstverwaltung, wobei bei kommunalen Unternehmen vor allem die Abschlussprüfung Informationen für die gemeindliche Steuerung und Sicherung des Vermögens im Sinne der öffentlichen Finanzkontrolle liefert, das in der Regel politisch besetzte Kontrollorgan in dessen Aufsichtspflicht unterstützt und dieses dabei auch im Sinne einer Organhaftung exkulpiert. Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren benötigen nicht in gleichem Maße Informations- und Kontrollrechte, da es sich insbesondere um Aufgaben der kommunalen Daseinsvorsorge handelt.

Die Verpflichtung zum Aufbau einer umfassenden Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD ist aus dem Verweis des § 24 Satz 2 EBV nach alledem nicht ableitbar, da nur eine sinn-gemäße Anwendung gefordert wird.

Mit der undifferenzierten CSRD-Einführung für kommunale Eigenbetriebe ginge ein hoher Ressourcenverbrauch einher, der zudem mit einem Fachkräftemangel zusammenfielen. Selbst wenn man bei der allgemeinen Formulierung des § 24 Satz 2 EBV von einer umfassenden dynamischen Verweisung auf handelsrechtliche Regelungen ausgehen würde, kann eine Verpflichtung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung unabhängig von der Umsetzung der CSRD aus einer allgemein gehaltenen Verweisung (die selbst der Vereinfachung dient) nicht abgeleitet werden. Andernfalls müsste dem Ordnungsgeber, der zunächst an einer öffentlichen Finanzkontrolle Interesse hat, unterstellt werden, dass er über die EU-Vorschriften hinaus ein Interesse an einer nicht zweckgerechten, überbürokratisierten Nachhaltigkeitsberichterstattung (die „im Lauf der Zeit auf eine Stufe mit der Finanzberichterstattung“ gestellt wird<sup>10</sup>) gehabt hätte. Auch objektiv ist der Aufbau einer Nachhaltigkeitsberichterstattung (im gleichen Umfang wie die Rechnungslegungsvorschriften, verbunden mit enormen Ressourceneinsatz) über einen Einzelverweis zur sinn-gemäßen Anwendung nicht nachvollziehbar.

Auch wenn der Wortlaut der Verweisung die Nachhaltigkeitsberichterstattung erfassen würde, lässt sich eine CSRD-Berichterstattung vom Sinn und Zweck der Vorschriften nicht ableiten und würde aufgrund der hierzu benötigten Ressourcen in erheblichem Widerspruch zum Grundsatz der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit stehen.

Dies ist jedoch kein Plädoyer dafür, dass nicht über die Umwelt (bzw. den Umgang mit den Zielen des BayKlimaG) und Arbeitnehmerbelange zu berichten wäre, jedoch nur im Rahmen der bisherigen Berichterstattung über die Lage des Eigenbetriebes. Darzustellen ist auch der Umgang mit dem BayKlimaG.

---

<sup>10</sup> Europäische Kommission – Pressemitteilung vom 21.04.2021 „Nachhaltiges Finanzwesen und EU-Taxonomie: Kommission unternimmt weitere Schritte, um Geld in nachhaltige Tätigkeiten zu lenken“

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass eine Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD selbst bei deren Aufnahme in das HGB für Eigenbetriebe in Bayern nicht normiert ist.

## 5.2 Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit

Wie bereits ausgeführt, sieht die EU einen Bedarf zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nur für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften sowie (typisierend) für große Kapitalgesellschaften bzw. haftungsbeschränkte Personengesellschaften, da die Auswirkungen aus deren Tätigkeit auf die Umwelt und das Sozialgefüge des EU-Binnenmarktes als wesentlich angesehen werden. Angesichts des wachsenden Bedarfs der Nutzer an Nachhaltigkeitsinformationen sollten zusätzliche Kategorien von Unternehmen zur Berichterstattung über Nachhaltigkeitsinformationen nach der Ansicht der EU-Kommission verpflichtet werden. Daher sollten in Deutschland sämtliche großen Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften sowie sämtliche kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften bzw. haftungsbeschränkten Personengesellschaften – mit Ausnahme von Kleinstunternehmen –, deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt in der Union zugelassen sind, dazu verpflichtet werden, Nachhaltigkeitsinformationen bereitzustellen. Unternehmen von öffentlichem Interesse sollen für die Zwecke der Anwendung der Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht als große Unternehmen behandelt werden. Dementsprechend sollten kleine und mittlere Unternehmen, deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt in der Union zugelassen sind und bei denen es sich um Unternehmen von öffentlichem Interesse handelt, gemäß den Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung für kleine und mittlere Unternehmen Bericht erstatten und dies auf der Website offenlegen. Darüber hinaus sollten alle Unternehmen, die Mutterunternehmen einer großen Gruppe sind, Nachhaltigkeitsberichte auf Gruppenebene erstellen.<sup>11</sup>

Die Richtlinie selbst determiniert eine skalierte Behandlung von großen bzw. kleinen und mittleren kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personengesellschaften, was die eigens zu entwickelnden Standards und der Anwendungszeitpunkt 2028 verdeutlichen.

Diesen Rechtsgedanken aufgreifend ist es nicht im Sinne der CSRD, eine entsprechende Berichterstattung für kleine und mittlere nicht kapitalmarktorientierte kommunale Unternehmen aufzubauen. Die Erfassung von kommunalen kleinen und mittleren Unternehmen in der Rechtsform des Kommunalunternehmens oder in privater Rechtsform, wie auch bei privat geführten kleinen und mittleren Unternehmen, kann aus der CSRD nicht abgeleitet werden.<sup>12</sup>

Auch die EU-Taxonomieverordnung, die sich ausschließlich an die von der CSRD umfassten Unternehmen richtet, macht deutlich, dass der Fokus der Anwendung der Kapitalmarkt ist und die

---

<sup>11</sup> vgl. RICHTLINIE (EU) 2022/2464 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 14.12.2022 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, Rn. 17, 55

<sup>12</sup> vgl. ebd., Rn. 17

Anlageentscheidungen der Finanzmarktteilnehmer inmitten stehen<sup>13</sup>, auch wenn sich die CSRD nunmehr (typisierend) auch an große Kapitalgesellschaften richtet.

Es gilt zu prüfen, ob die bayerischen kommunalrechtlichen Verweisungen zur Rechnungslegung für Kommunalunternehmen zur CSRD-Berichterstattung führen können.

Die kommunalrechtlichen Verweise auf das HGB zur Rechnungslegung und Prüfung für Kommunalunternehmen (Art. 91 Abs. 1 GO, Art. 79 Abs. 1 LKrO, Art. 77 Abs. 1 BezO) lauten wie folgt:

*„Der Jahresabschluss und der **Lagebericht von Kommunalunternehmen werden nach den für große Kapitalgesellschaften** geltenden Vorschriften des Handelsgesetzbuchs aufgestellt und geprüft, sofern nicht weitergehende gesetzliche Vorschriften gelten oder **andere gesetzliche Vorschriften entgegenstehen.**“*

Die Anwendungsbefehle an die Gemeinden, Landkreise und Bezirke zur Rechnungslegung und Prüfung von Eigengesellschaften (Art. 94 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GO, Art. 82 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 LKrO und Art. 80 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BezO) lauten wie folgt:

*Gehören der Gemeinde, dem Landkreis oder dem Bezirk „Anteile an einem Unternehmen in dem in § 53 des Haushaltsgrundsätzegesetzes (HGrG) bezeichneten Umfang, so hat sie [er] ... dafür Sorge zu tragen, dass der Jahresabschluss und **der Lagebericht nach den für große Kapitalgesellschaften** geltenden Vorschriften des Handelsgesetzbuchs aufgestellt und geprüft werden, sofern nicht weitergehende gesetzliche Vorschriften gelten oder **andere gesetzliche Vorschriften entgegenstehen.**“ (Hervorhebungen durch Verfasser)*

Auch hier ist festzuhalten, dass es sich um allgemeine Verweisungen auf Normen eines fremden Gesetzgebers (des Bundes) handelt, die dem Wortlaut und dem Gedanken einer vereinfachten Normsetzung folgend dynamisch zu interpretieren sind.<sup>14</sup> Dynamische Verweisungen werden allgemein grundsätzlich für zulässig gehalten; sie müssen aber hinsichtlich ihres Regelungsgehalts dem rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgebot und – gerade bei Außenverweisungen auf Normen eines fremden Gesetzgebers – den Anforderungen des Demokratieprinzips genügen.

Geht man davon aus, dass der Gesetzgeber aus Gründen der Vereinfachung der Normsetzung eine gleitende Verweisung setzen wollte, ist fraglich, ob die Einbettung der CSRD in das HGB von diesen Verweisungen mit unterschiedlichen Adressaten (beim Kommunalunternehmen das KU selbst; bei der Eigengesellschaft der kommunale Anteilseigner) erfasst wäre. Eine Lageberichterstattung nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften ist schon nach dem Wortlaut nicht erforderlich, wenn andere gesetzliche Vorschriften entgegenstehen. Für die Auslegung der Verweisungsnorm ist auch hier insbesondere auf ihren Sinn und Zweck abzustellen.

---

<sup>13</sup> vgl. VERORDNUNG (EU) 2020/852 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 18.06.2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088, Rn. 13

<sup>14</sup> Nr. 4.2 Richtlinien für die Redaktion von Rechtsvorschriften (Redaktionsrichtlinien – RedR), Bekanntmachung vom 16.06.2015 (AllMBl S. 319), zuletzt geändert durch Bekanntmachung vom 21.11.2023 (BayMBl Nr. 584)

Im Vergleich zum Eigenbetrieb ergibt sich die Besonderheit, dass die Regelungen für große Kapitalgesellschaften nach Umsetzung in das HGB (derzeit: §§ 289b ff. HGB) wohl die CSRD-Verpflichtung zum Nachhaltigkeitsbericht enthalten werden.<sup>15</sup>

Wie bereits beim Eigenbetrieb beschrieben, dienen kommunalrechtliche Verweise auf die Rechnungslegung für Unternehmen bzw. die adressierten Rechnungslegungsvorschriften für große Kapitalgesellschaften v.a. der Finanzkontrolle und -steuerung. Eine Gleichsetzung von kommunalen Eigengesellschaften und Kommunalunternehmen bzw. deren Aufgaben (Daseinsvorsorge) mit (typisierten) Kapitalmarktakteuren und deren spezifischen – vergleichbaren – Rechnungslegungsvorschriften, die künftig neben der eigentlichen Finanzberichterstattung nunmehr auch eine gleichrangige Nachhaltigkeitsberichterstattung umfassen, ist nicht sachgerecht. Dass die höchstmögliche Transparenz (die Anwendung der Regeln für große Unternehmen) bei Rechnungslegung und Prüfung (da es sich letztlich um Mittel der Bürgerinnen und Bürger handelt) sowie Überwachung durch den Aufsichtsrat bzw. Verwaltungsrat (Zusammensetzung, Haftung) die absolut geeignete Wahl ist, wird damit nicht eingeschränkt. Die – vergleichbare – Nachhaltigkeitsberichterstattung für Kapitalmarktakteure (die abschließend durch die EU definiert wird) für Daseinsvorsorgeaufgaben heranzuziehen, widerspricht aus unserer Sicht dem Sinn und Zweck der Verweisung und greift daher ohne hinreichenden Rechtfertigungsgrund in die kommunale Selbstverwaltung ein.

Für diese Fälle hat der Gesetzgeber wie ausgeführt – vorausschauend – eine Regelung kodifiziert: Die Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD hat zu unterbleiben, da diese „anderen gesetzlichen Vorschriften“ nicht geeignet sind, das kommunalrechtliche Ziel „Kontrolle der Mittelverwendung“ zu erreichen und dem Sinn und Zweck der jeweiligen Verweisungen nicht entsprechen.

Damit wird verhindert, dass die (kapitalmarktorientierte) Änderung der Bezugsnorm zu einer wesentlichen Veränderung der Ausgangsnorm führt.<sup>16</sup> Hält der Gesetzgeber eine Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den Vorgaben der CSRD aus anderen Gründen für zweckmäßig, wird er dies gesondert regeln (müssen). Gerade bei einer dynamischen Verweisung fordern das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot und in der Folge das Demokratieprinzip, dass sich aus der Verweisung ergibt, ob und inwieweit auch künftige Änderungen von der rechtlichen Normierung umfasst und damit Gegenstand werden sollen. Eine die Ausgangsnorm in ihrem Regelungsgehalt und in der Zielrichtung wesentlich ändernde und erweiternde Verweisung würde dem nicht genügen. Sie wäre letztlich eine verkappte materielle Normsetzungsdelegation. Bestehen Bedenken gegen eine dynamische Verweisung, wäre an eine statische Verweisung zu denken.<sup>17</sup>

Wir weisen darauf hin, dass sich die Regelungen für Kapitalgesellschaften (anders als die Regelungen für Kommunalunternehmen) zunächst nur an Kommunen richten und diese ihre Satzungsregelungen bzw. deren Auslegung dahingehend klarstellen müssten. Auf die einzelnen Varianten kann hier nicht eingegangen werden.

---

<sup>15</sup> Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14.12.2022 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

<sup>16</sup> vgl. Nr. 4.2 Richtlinien für die Redaktion von Rechtsvorschriften (Redaktionsrichtlinien – RedR), a.a.O., Rn. 244

<sup>17</sup> BVerwG, Beschluss vom 21.11.2005 – 4 BN 36.05 – Rn. 4



Diese Auffassung wird u.E. auch von den Vorschriften der EU selbst gestützt. Die EU sieht einen Bedarf zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen und (typisierend) für große Kapitalgesellschaften, da die Auswirkungen aus deren Tätigkeit auf die Umwelt und das Sozialgefüge des EU-Binnenmarktes als wesentlich angesehen werden. Darüber hinaus klingt in Kapitel 6, Art. 29b Abs. 4 CSRD deutlich der Rechtsgedanke an, dass Akteure, die nicht oder nur eingeschränkt **unmittelbar** den Anforderungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung unterliegen, keine Angaben machen müssen.

*„In den Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung werden keine Angaben festgelegt, die Unternehmen verpflichten würden, Informationen von kleinen und mittleren Unternehmen in ihrer Wertschöpfungskette einzuholen, die über die Informationen hinausgehen, die gemäß den Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung für kleine und mittlere Unternehmen ... anzugeben sind.“*

Auch auf diesen Rechtsgedanken der EU-Richtlinie können sich u.E. kommunale Unternehmen in Bayern berufen, falls und soweit sie nicht über die Nachhaltigkeitsaspekte im Sinn der CSRD berichten. Die EU sieht den Bedarf zur Berichterstattung ausschließlich bei kapitalmarktorientierten bzw. großen Kapitalgesellschaften bzw. haftungsbeschränkten Personengesellschaften, nicht bei (nicht haftungsbeschränkten) Personengesellschaften, Eigenbetrieben, Kommunalunternehmen oder nicht-kapitalmarktorientierten, kleinen und mittleren haftungsbeschränkten Eigengesellschaften. Dies widerspräche auch dem Subsidiaritätsgedanken, der z.B. in der NFRD zur Begründung herangezogen wird. Die Union kann im Einklang mit dem in Art. 5 des Vertrags über die Europäische Union verankerten Subsidiaritätsprinzip tätig werden. Entsprechend dem in demselben Artikel genannten Grundsatz der Verhältnismäßigkeit geht die NFRD Richtlinie nicht über das für die Verwirklichung dieses Ziels erforderliche Maß hinaus.<sup>18</sup> Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgedanken wird deutlich, dass diese in der Regel regional begrenzten Aufgaben, deren Erfüllung nicht dem Kapitalmarkt überlassen ist, sondern einen integralen Bestandteil der demokratisch legitimierten kommunalen Selbstverwaltung bildet, einer Anwendung der CSRD nach dem in Art. 5 des Vertrags über die Europäische Union verankerten Subsidiaritätsprinzip und unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten nicht zugänglich sind.

Darüber hinaus möchten wir auf Folgendes hinweisen:

Fraglich ist, inwieweit die Bürgerinnen und Bürger oder weitere Stakeholder ein berechtigtes Interesse an einer angemessenen Berichterstattung über Klimaschutz, Umwelt- und Arbeitnehmerbelange sowie rechtskonformes Verhalten (Governance) haben. Hier ist nach hiesiger Ansicht ein berechtigtes Interesse fraglos zu bejahen, welchem allerdings durch ein weniger ressourcenintensives Vorgehen entsprochen werden kann.

Im Rahmen von zahlreichen Diskussionen im Rahmen unserer Prüfungs- und Beratungstätigkeit mit Werkleitungen, Vorständen und Geschäftsführern kommunaler Unternehmen wurde sehr deutlich, dass ein Bedarf an Nachhaltigkeitsinformationen durchaus anerkannt wird, aber mit der für den Kapitalmarkt konzipierten CSRD bzw. der EU-Taxonomie eine Bürokratie aufgebaut würde, deren Geeignetheit für die gesetzlich normierten Daseinsvorsorgeaufgaben unter Berücksichtigung des Grundsatzes von Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit durchaus hinterfragt wird. In

---

<sup>18</sup> vgl. RICHTLINIE 2014/95/EU DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 22.10.2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen, Rn. 21

diesem Zusammenhang ist auch die in die Zukunft blickende Frage zu stellen, ob ein gleichlaufendes Verfahren für Kommunen und ihre kommunalen Unternehmen nicht sachgerecht wäre, da stets Aufgaben im eigenen Wirkungskreis vorliegen.

Es ist hierbei unserer Ansicht nach auch zu berücksichtigen, dass für die CSRD sehr spezifisches Fachwissen aufgebaut werden müsste, das in Zeiten des Fachkräftemangels in dieser Art und Weise kaum vorhanden ist. Die Ressourcenallokation ist unter Berücksichtigung der Vorgaben von Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit (Art. 61 GO, Art. 55 LKrO, Art. 53 BezO) ebenfalls zu hinterfragen, insbesondere da, wie in der CSRD aufgeführt, die Notwendigkeit zur Nachhaltigkeitsberichterstattung hauptsächlich dem Kapitalmarkt geschuldet ist. Auf dem Kapitalmarkt würde die Kluft zwischen dem Informationsbedarf der Anleger einerseits und den von den Unternehmen bereitgestellten Nachhaltigkeitsinformationen andererseits ohne ein politisches Handeln weiter wachsen und wäre mit erheblichen negativen Auswirkungen verbunden. So könnten Anleger Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsfragen bei ihren Anlageentscheidungen nicht hinreichend berücksichtigen. Gebündelt könnte eine Vielzahl von Anlageentscheidungen potenziell zu systemischen Risiken führen und die Finanzstabilität gefährden, wenn Nachhaltigkeitsrisiken nicht angemessen Rechnung getragen wird.<sup>19</sup> Diese Risiken sind für die kommunalen Unternehmen nicht einschlägig, so dass die inhaltsgleiche Anwendung der CSRD auf alle kommunale Unternehmen insofern das Ziel der Vergleichbarkeit von Finanzmarktinformationen nicht erreichen kann.

Abschließend ist festzustellen, dass die Berichtsansforderungen nach Art. 91 Abs. 1 GO, Art. 79 Abs. 1 LKrO und Art. 77 Abs. 1 BezO (Kommunalunternehmen) sowie Art. 94 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GO, Art. 82 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 LKrO und Art. 80 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BezO (Eigengesellschaften) bei einer gebotenen Auslegung nach Sinn und Zweck nicht die Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD (bzw. die daraus folgende HGB-Anpassung) umfassen. Auch der Rechtsgrundsatz der CSRD (keine Berichtspflichten über den festgelegten Umfang hinaus) widerspräche dem. Unmittelbare Berichtspflichten nach der CSRD (kapitalmarktorientierte und große Eigengesellschaften) bleiben von dieser Aussage unberührt. Aus unserer Sicht wäre trotz der aus den Verweisen, dem EU-Recht sowie dem Kommunalrecht ableitbaren Nicht-Anwendbarkeit der CSRD eine zeitnahe Klarstellung der (obersten) Aufsichtsbehörde zu den Eigenbetrieben, Kommunalunternehmen und kleinen und mittleren Eigengesellschaften (ggf. auf Basis von Art. 94 Abs. 1 Satz 2 GO, Art. 82 Abs. 1 Satz 2 LKrO und Art. 80 Abs. 1 Satz 2 BezO) wünschenswert, damit die betroffenen Unternehmen nicht im Widerspruch zu den Prinzipien von Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit Ressourcen fehlallokieren und Rechtssicherheit hergestellt wird. Im Rahmen unserer Jahresabschlussprüfungen entsprechend Art. 107 GO, Art. 93 LKrO bzw. Art. 89 BezO werden wir auf diese rechtlichen Überlegungen hinweisen und entsprechend prüfen.

## 6 Würdigung und Zusammenfassung

Landesrechtliche Regelungen für eine explizite Nachhaltigkeitsberichterstattung sind weder in der Gemeindeordnung, Landkreisordnung, Bezirksordnung noch in der EBV oder KUV zu finden.

---

<sup>19</sup> vgl. RICHTLINIE (EU) 2022/2464 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 14.12.2022 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, Rn. 14

Über die Umwelt (bzw. die Zielerreichung des BayKlimaG) und Arbeitnehmerbelange haben kommunale Unternehmen bereits jetzt im Rahmen ihrer Pflicht zur Berichterstattung über die Lage des Unternehmens berichtet. Hier sehen wir durchaus einen Handlungsbedarf, der vielfach mit Verweis auf die erwartete Einführung der CSRD bisher nicht umgesetzt wurde.

Die Anforderungen an die Rechnungslegung und Prüfung wie große Kapitalgesellschaften folgen einzig der Finanzsteuerung und -kontrolle, wobei vor allem die Abschlussprüfung Informationen für die gemeindliche Steuerung und Sicherung des Vermögens im Sinne der öffentlichen Finanzkontrolle liefert, das in der Regel politisch besetzte Kontrollorgan in dessen Aufsichtspflicht unterstützt und dieses dabei auch im Sinne einer Organhaftung exkulpiert. Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren benötigen nicht in gleichem Maße Informations- und Kontrollrechte, weil und soweit es sich insbesondere um kommunale Aufgaben der Daseinsvorsorge handelt, die integraler Bestandteil der demokratisch legitimierten kommunalen Selbstverwaltung sind.

Die EU sieht den Bedarf zur Berichterstattung ausschließlich bei kapitalmarktorientierten bzw. großen Kapitalgesellschaften bzw. haftungsbeschränkten Personengesellschaften, nicht bei Personengesellschaften, Eigenbetrieben, Kommunalunternehmen oder nicht-kapitalmarktorientierten, kleinen und mittleren haftungsbeschränkten Eigengesellschaften. Dies widerspricht auch dem Subsidiaritätsgedanken, der z.B. in der NFRD zur Begründung herangezogen wird. Die Union kann im Einklang mit dem in Art. 5 des Vertrags über die Europäische Union verankerten Subsidiaritätsprinzip tätig werden. Entsprechend dem in demselben Artikel genannten Grundsatz der Verhältnismäßigkeit geht auch die NFRD-Richtlinie explizit nicht über das für die Verwirklichung dieses Ziels erforderliche Maß hinaus.<sup>20</sup> Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgedanken wird deutlich, dass für diese in der Regel regional begrenzten Aufgaben, die nicht dem Kapitalmarkt überlassen werden, sondern integraler Bestandteil der demokratisch legitimierten kommunalen Selbstverwaltung sind, eine Anwendung der CSRD nach dem Subsidiaritätsprinzip und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ausgeschlossen ist.

Der Aufbau einer Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD ist, sofern es sich nicht um eine große kommunale Eigengesellschaft handelt, nicht angezeigt und nach unserer Ansicht mit dem Grundsatz von Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit nicht im Einklang stehend.

Der Ausbau der bisherigen Berichterstattung über die Lage des Unternehmens auf Umweltbelange (bzw. die Zielerreichung des BayKlimaG) und Arbeitnehmerbelange bei kommunalen Unternehmen ist unabhängig davon erforderlich.

---

<sup>20</sup> vgl. RICHTLINIE 2014/95/EU DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 22.10.2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen, Rn. 21