

---

Der Geschäftsführende Direktor

München, 19.11.2024

An alle Mitglieder  
des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbandes

---

## **Verzicht auf eine gesonderte Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der Corporate Sustainability Directive (CSRD) im Lagebericht kommunaler Unternehmen**

Umsetzung der Nachhaltigkeitsrichtlinien nach CSRD in deutsches Recht

Unser Schreiben vom 30.10.2024

Sehr geehrte Damen und Herren,

in der letzten Woche sind im Deutschen Bundestag noch Gesetzesvorhaben verabschiedet worden. Das Gesetz zur Umsetzung der CSRD in deutsches Recht war nicht darunter. Für die betroffenen Unternehmen und die Prüfung ergeben sich rechtliche Unsicherheiten, sollte die CSRD nicht bis zum Jahresende in Kraft treten.

Das IDW hat sich auf eine mögliche Verspätung vorbereitet und frühzeitig ein wissenschaftliches Gutachten in Auftrag gegeben, welche Folgen eine verspätete Umsetzung der CSRD hätte. Darüber wurden letzte Woche die Mitglieder des IDW informiert.

- **Der aktuelle Rechtsrahmen bleibt bestehen:** Wenn das Gesetz nicht rechtzeitig bis zum Jahresende in Kraft tritt, bleibt der aktuelle Rechtsrahmen bestehen. Die betroffenen (kapitalmarktorientierten) Unternehmen wären auch für das Geschäftsjahr 2024 zur nichtfinanziellen Berichterstattung verpflichtet. Die Berichterstattung würde keiner externen materiellen Pflichtprüfung unterliegen.
- **Keine unmittelbare Geltung der CSRD:** Die CSRD ist eine EU-Richtlinie und muss in nationales Recht umgesetzt werden. Ohne diese Umsetzung sind Unternehmen (d.h. auch nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen) nicht unmittelbar durch die Richtlinie verpflichtet.

- **Keine rückwirkende Anwendung:** Die CSRD kann nicht rückwirkend auf abgeschlossene Geschäftsjahre angewendet werden. Eine rückwirkende Anwendung auf laufende Geschäftsjahre (sog. unechte Rückwirkung) könnte jedoch möglich und verfassungskonform sein.
- **Berichterstattung nach ESRS:** Für das Jahr 2024 gibt es keine Pflicht, die Berichterstattung nach den European Sustainability Reporting Standards (ESRS) zu erstellen, da die entsprechenden nationalen Vorgaben fehlen. Unternehmen können jedoch freiwillig die ESRS nutzen.

Sofern die für Berichterstattung und Prüfung kommunaler Unternehmen relevanten Änderungsanträge (LT-Drs. 19/2837) zum Gesetzesentwurf (LT-Drs. 19/2598) am 28.11. im Bayerischen Landtag beschlossen werden und die Änderung der Kommunalgesetze noch 2024, zum 01.01.2025 oder jedenfalls vor der Änderung des HGB zu den CSRD in Kraft tritt, hätte die Umsetzung der CSRD in das HGB (erst) im Jahr 2025 (unechte Rückwirkung) nur geringe praktische Auswirkungen:

- **„Große“ Beteiligungsgesellschaften (GmbH, AG, GmbH & Co. KG) [§ 267 Abs. 3, 4 HGB]**
  - Die Vorschriften des HGB für große Gesellschaften gelten unmittelbar (unabhängig von kommunalrechtlichen Regelungen).
  - Die Richtlinie gilt nicht unmittelbar, d.h. die Regelungen der CSRD und der ESRS sind nicht verpflichtend in 2024 anzuwenden.
  - Bei einer Umsetzung im Laufe des Jahres 2025 sind diese kommunalen Gesellschaften zur Nachhaltigkeitsberichterstattung ab 01.01.2025 (sog. unechte Rückwirkung) nach dem Rechtsgutachten des IDW verpflichtet.
- **„Kleine“ und „mittelgroße“ Beteiligungsgesellschaften [§ 267 Abs. 1, 2 und 4 HGB]**
  - Geht man davon aus, dass der Gesetzesentwurf Drs. 19/2598 noch im Jahr 2024 oder zum 01.01.2025 in Kraft tritt, sind die Regelungen des HGB für große Kapitalgesellschaften (die nach Umsetzung der CSRD in nationales Recht auch Regeln zur Nachhaltigkeitsberichterstattung enthalten) nicht mehr verpflichtend anzuwenden, d.h. im Gesellschaftsvertrag können **bereits 2024 abweichende Regelungen** getroffen werden (z.B. Nichtanwendung der Nachhaltigkeitsberichterstattung). Für die Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts bilden die Regelungen der jeweiligen Größenklasse die Untergrenze.
  - Falls eine Änderung des Gesellschaftsvertrages (die notariell zu beurkunden, in das Handelsregister einzutragen und erst mit Eintragung rechtlich wirksam ist) in 2024 zeitlich nicht mehr möglich ist (d.h. der Gesellschaftsvertrag wird erst 2025 angepasst und die CSRD rückwirkend zum 01.01.2025 in das HGB umgesetzt), könnte sich die Frage stellen, ob eine Satzungsänderung zur Vermeidung der Nachhaltigkeitsberichterstattung unterjährig rechtswirksam möglich ist. Nach unserer Auffassung sind die zum Bilanzstichtag 31.12.2025 geltenden gesellschafts-

rechtlichen Regelungen maßgebend, da der Jahresabschluss und der Lagebericht 2025 erst nach dem Bilanzstichtag aufgestellt werden können und somit nicht von einer Rückwirkung auszugehen ist.

Wir empfehlen, sich hierüber noch 2024 mit dem Abschlussprüfer abzustimmen bzw. juristischen Rat einzuholen.

– **Eigenbetriebe/Kommunalunternehmen**

Sofern die Änderung der Kommunalgesetze 2024 in Kraft tritt, ist in 2024 regelmäßig keine Satzungsänderung erforderlich, wenn – nach Umsetzung der CSRD in nationales Recht – auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung verzichtet werden soll. Die Vorschriften zur Aufstellung und Prüfung für große Kapitalgesellschaften können weiterhin (satzungsrechtlich/freiwillig) angewandt werden.

Mit freundlichen Grüßen



Günter Heimrath