

19.04.2024

Stellungnahme zum Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz eines CSR-D-Umsetzungsgesetzes vom 22.03.2024 –

Entwurf eines Gesetzes 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

I. Bedeutung des Vorhabens für Kommunen und kommunale Unternehmen

Die Richtlinie (EU) 2022/2464 hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen verpflichtet große Kapitalgesellschaften und kapitalmarktorientierte Unternehmen.

In Deutschland betrifft die Umsetzung der Richtlinie in das Handelsgesetzbuch (HGB) nach gegenwärtiger Rechtslage auch eine Vielzahl kleinerer Unternehmen mit Beteiligung von Bund, Ländern und insbesondere Kommunen. Diese Unternehmen werden durch Verweise im Haushalts- bzw. im Kommunalrecht angehalten, den Lagebericht „nach den Vorschriften des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs für große Kapitalgesellschaften“ aufzustellen und prüfen zu lassen.

Aufgrund dieser pauschalen Verweise und aufgrund des Anknüpfens der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung an den Lagebericht in § 289b HGB würde der aktuelle Entwurf im Ergebnis zu einer Verpflichtung von Kleinst-, kleinen und mittelgroßen Unternehmen mit öffentlicher Beteiligung führen. Die zugrundeliegende Richtlinie lehnt eine Verpflichtung kleinerer Unternehmen dagegen aufgrund der Komplexität der Vorgaben ab.

Für eine vermutlich fünfstellige Zahl kommunaler (und anderer öffentlicher) kleinerer Unternehmen würde der Gesetzentwurf somit zu einem enormen und unverhältnismäßigen Aufwand führen. Dies sollte der Bundesgesetzgeber unbedingt vermeiden.

II. Position in Kürze

Die kommunalen Spitzenverbände und der VKU fordern daher, die zentrale Regelung über die Einführung der Nachhaltigkeitsberichterstattung, § 289b HGB, um einen weiteren Absatz zu ergänzen und klarzustellen, dass bei kleineren Gesellschaften mit Beteiligung einer Gebietskörperschaft (ohne Kapitalmarktorientierung) nur dann eine Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung eintritt, wenn diese ausdrücklich durch Gesellschaftsvertrag angeordnet wird.

Auch wenn bereits seitens der Bundesländer Anpassungen des Landesrechts erarbeitet werden, um eine überschießende Umsetzung der Richtlinie zu vermeiden, ist es wichtig, eine Verpflichtung kleinerer öffentlicher Unternehmen durch Anpassung des Bundesrechts abzuwenden. Denn bei Anpassungen der landesrechtlichen Vorgaben müssten zudem die Gesellschaftsverträge tausender betroffener Unternehmen nach entsprechender Beschlussfassung durch die Landes- und Kommunalparlamente jeweils im Einzelfall geändert werden. Dieser Aufwand kann zum Wohle aller Beteiligten nur durch eine Ergänzung des Bundesrechts vermieden werden.

Im Grunde würde die diesseits vorgeschlagene Ergänzung des § 289b HGB die bereits im Gesetzentwurf vorhandene Ergänzung des § 65 Abs. 1 Nr. 4 der Bundeshaushaltsordnung (BHO) in das HGB vorziehen. Dies hätte zur Folge, dass die Einschränkung der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht nur für Beteiligungen des Bundes, sondern auch für Beteiligungen der Länder und Kommunen gelten würde.

Eine solche Regelung

- ist möglich, ohne dabei in Kompetenzen der Länder einzugreifen,
- würde Bundesländern und Kommunen sowie den betroffenen kommunalen Unternehmen den Aufwand weiterer Anpassungen von Landesgesetzen und Gesellschaftsverträgen ersparen und
- würde Kleinst-, kleinen und mittelgroßen Gesellschaften mit öffentlicher Beteiligung, aber auch den befassten Wirtschaftsprüfern rechtssicher vorgeben, dass zum anstehenden Jahreswechsel keine Nachhaltigkeitsberichterstattung nach HGB eingeführt werden muss.

Wir möchten uns mit dieser Stellungnahme nicht grundsätzlich gegen die Dokumentation von Nachhaltigkeit wenden. Die sich abzeichnende Pflicht für kleinere Unternehmen zur Anwendung der komplexen CSRD-Vorgaben sollte aber unbedingt vermieden werden.

III. Stellungnahme zur Nachhaltigkeitsberichterstattung durch Unternehmen mit Beteiligung der öffentlichen Hand

Die kommunalen Spitzenverbände und der VKU vertreten (auch) die Interessen von Unternehmen mit kommunaler Beteiligung. Diese Unternehmen betätigen sich in zahlreichen Bereichen der Daseinsvorsorge und sind sehr heterogen strukturiert: Von Konzernen bis Kleinstunternehmen, öffentlich-rechtlich organisierten Eigenbetrieben bis hin zu Aktiengesellschaften sind sämtliche Unternehmenstypen vertreten.

Soweit es sich bei den Unternehmen mit kommunaler Beteiligung um große Kapitalgesellschaften handelt, stellen diese künftig einen Nachhaltigkeitsbericht oder einen Konzernlagebericht nach den Vorgaben des Handelsgesetzbuchs auf.

Aber auch deutlich kleinere öffentliche Unternehmen müssten nach gegenwärtiger Rechtslage damit rechnen, ab dem nächsten Geschäftsjahr zur Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts verpflichtet zu werden. Dies betrifft neben kleinen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften sogar Kleinstkapitalgesellschaften und auch Unternehmen in öffentlich-rechtlicher Rechtsform. Diese müssten aufgrund von pauschalen Verweisen im Haushalts- und im Kommunalrecht der meisten Bundesländer die Jahresabschlüsse und Lageberichte in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs für große Kapitalgesellschaften aufstellen und prüfen lassen (vgl. z. B. § 122 Abs. 1 Nr. 4 der Hessischen Gemeindeordnung, § 65 Abs. 1 Nr. 4 der Hessischen Landeshaushaltsordnung). Im Ergebnis führen diese Verweise damit künftig automatisch zu einer CSRD-Berichtspflicht.

Um den Aufbau weiterer Bürokratie und eine unverhältnismäßige Belastung der vorgenannten Unternehmen mit öffentlicher Beteiligung zu verhindern, halten wir eine Klarstellung für dringend erforderlich. Eine Lösung durch Bundesgesetz ist in diesem Fall ohne Weiteres machbar und mit Blick auf den Zeitfaktor auch effizienter als eine Lösung durch Anpassung von Landesrecht.

Im Einzelnen:

1. Problembeschreibung für öffentliche Unternehmen

Der Kreis der verpflichteten Unternehmen würde bei der Umsetzung der CSRD in Deutschland nach gegenwärtiger Rechtslage im Ergebnis deutlich größer ausfallen, als es die zugrundeliegende EU-Richtlinie vorsieht. Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) sieht in Deutschland nach der Umsetzung ca. 15.000 Unternehmen, die unmittelbar durch die Richtlinienvorgaben verpflichtet werden. Außerdem hat das IDW auf 18.500 Unternehmen der öffentlichen Hand hingewiesen, von denen ein sehr großer Teil aufgrund von Verweisungsnormen im Haushalts- und Kommunalrecht ebenfalls zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet würde, obwohl diese Unternehmen weder kapitalmarktorientiert sind, noch die Anforderungen an eine große Kapitalgesellschaft gem. § 267 Abs. 3 HGB erfüllen.

Viele der betroffenen Unternehmen dürften durch den administrativen Aufwand, der mit der CSRD-Berichterstattung einhergeht, überfordert sein. Zudem träfen die Unternehmen hohe Kosten für

zusätzliches qualifiziertes Personal, Dienstleister, Software-Lizenzen, Prüfungen usw., die für das Unternehmen keinen Gegenwert hätten. Nicht nachvollziehbar in diesem Zusammenhang wäre noch die Tatsache, dass die kleinen und mittleren öffentlichen Unternehmen die im Entwurf vorgesehenen Erleichterungen für kleine und mittlere kapitalmarktorientierte Unternehmen nach § 289d HGB nicht einmal nutzen könnten.

Erfüllen die betroffenen Unternehmen die neue Verpflichtung aus § 289b HGB nicht, drohen Beanstandungen und Einschränkungen im Rahmen der Jahresabschlussprüfung und der Ordnungsmäßigkeitsprüfung nach § 53 des Haushaltsgrundsätzegesetzes (HGrG). Wirtschaftsprüfer würden den Unternehmen, die ihre gesetzlich oder durch Gesellschaftsvertrag angeordneten Berichtspflichten nicht ordnungsgemäß erfüllen, allenfalls einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilen können.

2. Lösung im HGB effizienter als Anpassungen des Landesrechts

Die sich abzeichnende Verpflichtung kleinerer öffentlicher Unternehmen zur CSRD-Berichterstattung kann durch eine Anpassung des Landesrechts oder durch eine Ergänzung des vorliegenden Umsetzungsentwurfs vermieden werden.

Da es letztendlich Verweisungsnormen aus dem Landesrecht bzw. aus der Bundeshaushaltsordnung sind, die bewirken, dass eine überschießende Umsetzung der CSRD-Richtlinie erfolgt und dass kleinere öffentliche Unternehmen mit neuen Pflichten belastet werden, ist zunächst an eine Änderung der vorgenannten Gesetze zu denken.

Dieses Vorgehen hätte aber gleich mehrere Nachteile: Neben dem Bund, der bereits eine Änderung der BHO veranlasst, wären sämtliche Bundesländer angehalten, die Landeshaushaltsordnungen und die relevanten kommunalrechtlichen Vorgaben zu ändern. Zwar wird das Problem durch die zuständigen Landesministerien gesehen. Angesichts einer fehlenden Umsetzung der Richtlinie durch Bundesgesetz haben die meisten Bundesländer bislang aber noch keine Lösung erarbeitet. Nach diesseitigem Kenntnisstand würde es bis zum Inkrafttreten der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung zum Jahreswechsel auch nicht allen Bundesländern möglich sein, die Landesgesetze anzupassen.

Der zweite Nachteil einer Lösung auf Landesebene besteht darin, dass im Anschluss an eine Änderung der Landesvorgaben die Kommunen in den Kommunalparlamenten noch einer Anpassung der Gesellschaftsverträge jeweils im Einzelfall zustimmen müssten und dass diese Anpassungen noch notariell beurkundet und in das Handelsregister eingetragen werden müssten. All diese Prozessschritte sollten möglichst noch in diesem Jahr vor Inkrafttreten der CSRD-Vorgaben durchgeführt werden.

Diesen Aufwand für sämtliche Bundesländer und eine vier- bzw. fünfstellige Zahl von Kommunen bzw. kommunalen Unternehmen kann man einsparen durch eine ergänzende Regelung in § 289b HGB. Eine Lösung im Handelsgesetzbuch würde darin bestehen, die bisher im Entwurf zur Ergänzung des § 65 BHO bestehende Sonderregelung für die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Bundesbeteiligungen quasi „vor die Klammer“ in § 289b HGB zu ziehen. Diese Regelung würde dann für alle Beteiligungen von Gebietskörperschaften gelten.

Vollständig entlasten kann der Bundesgesetzgeber die Bundesländer aber nicht: In jedenfalls vier Bundesländern werden auch kommunale Anstalten des öffentlichen Rechts zur Aufstellung eines Lageberichts nach den betreffenden HGB-Vorgaben verpflichtet. Hier bliebe es den Ländern überlassen, zu prüfen, ob eine Anpassung der Landesnorm oder zumindest eine Klarstellung erforderlich ist. Eine darüberhinausgehende Anpassung der Unternehmenssatzungen wäre aber in dieser Konstellation nicht notwendig. Der den Ländern entstehende Aufwand wäre somit vergleichsweise überschaubar.

3. Vorschlag für eine Ergänzung des Gesetzentwurfs

Artikel 1, § 289b HGB wird um folgenden Absatz 7 ergänzt:

(7) ¹Ist eine Kapitalgesellschaft aufgrund der Beteiligung einer Gebietskörperschaft zur Aufstellung und Prüfung des Lageberichts in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs für große Kapitalgesellschaften verpflichtet, so richtet sich die Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht nach Absatz 1 für Kleinstkapitalgesellschaften, kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften allein nach dem Gesellschaftsvertrag, soweit nicht gesetzliche Vorschriften unmittelbar anwendbar sind. ²Eine Regelung in einem Gesellschaftsvertrag im Sinne von Satz 1, die lediglich die Aufstellung und Prüfung des Lageberichts nach den in Satz 1 genannten Vorschriften vorgibt, begründet keine Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht.

Die Änderung durch Artikel 21, § 65 Abs. 1 Nr. 4 BHO (Nr. 1 a, S. 81 des Entwurfs) könnte im Gegenzug gestrichen werden.

4. Zu den Aspekten einer Gesetzesbegründung

Unternehmen mit Beteiligung von Gebietskörperschaften werden durch Vorgaben des Haushaltsrechts bzw. des Kommunalrechts in unterschiedlichen Ausprägungen unabhängig von Größe und Rechtsform zur Aufstellung und Prüfung des Lageberichts in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs für große Kapitalgesellschaften verpflichtet. Aufgrund der Verknüpfung der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung mit der Lageberichterstattung würde durch die vorgenannten Verweise auch eine Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nach § 289b HGB begründet. Diese Ausweitung des Pflichtenkreises soll für Unternehmen, die nicht unmittelbar in den Anwendungsbereich des § 289b HGB fallen, jedoch nicht automatisch eintreten. Im Ergebnis sollen Unternehmen mit öffentlicher Beteiligung genauso behandelt werden wie private Unternehmen.

Hinsichtlich Satz 1 des o. g. Vorschlags kann die bisherige Begründung zur Anpassung des § 65 Absatz 1 Nr. 4 BHO weitestgehend übernommen werden (Vgl. S. 153 RefE). Soweit auf Beteiligungen des Bundes Bezug genommen würde, müsste hier auf Beteiligungen von Gebietskörperschaften hingewiesen werden. Berücksichtigt werden müsste noch, dass nicht alle Kommunen einen Public Corporate Governance Kodex (PCGK) verwenden.

Die Regelung zur Klarstellung von Vorgaben in Gesellschaftsverträgen in Satz 2 ist wichtig, da sich bereits jetzt in Gesellschaftsverträgen öffentlicher Unternehmen regelmäßig die Formulierung findet, dass „Jahresabschluss und der Lagebericht in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs für große Kapitalgesellschaften aufgestellt und geprüft werden.“ Aus dieser Formulierung dürften Wirtschaftsprüfer ableiten, dass die Regelung über die Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht anzuwenden ist. Auch der Wortlaut des § 65 Abs. 1 Nr. 4 BHO in der aktuellen Entwurfsfassung würde die Frage, wie die vorgenannte Formulierung zu verstehen ist, nicht zweifelsfrei beantworten. Zweck des Satz 2 ist es, zu vermeiden, dass eine Vielzahl von Gesellschaftsverträgen, die zwar zur Lageberichterstattung nach HGB, nicht aber ausdrücklich zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet, zur Herstellung der gebotenen Rechtssicherheit angepasst werden muss.

Gebietskörperschaften, die von den vorgenannten Grundsätzen abweichen möchten, können ausdrücklich die Anwendung der Vorgaben über die Nachhaltigkeitsberichterstattung durch Landesgesetz, Satzung, PCGK oder Unternehmensvorgaben regeln. Eine Einschränkung der Kompetenzen von Ländern, Kommunen und kommunalen Unternehmen findet somit nicht statt.

5. Anmerkungen zur Gesetzgebungskompetenz

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes folgt auch für die dargestellte Ergänzung des § 289b HGB um einen Absatz 7 aus Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 des Grundgesetzes (GG) – Recht der Wirtschaft. Dass eine bundesgesetzliche Regelung zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im Bundesgebiet erforderlich ist, beschreibt der Gesetzentwurf bereits (siehe S. 111 des Entwurfs). Auf die Details wird verwiesen.

a) Recht der Wirtschaft

Bei der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht handelt es sich um eine Regelung, die dem Inhalt nach dem Recht der Wirtschaft zuzuordnen ist, und nicht dem Haushaltsrecht. Zum Recht der Wirtschaft gehört ein Regelungsgegenstand dann, wenn ein Zusammenhang besteht mit der Erzeugung, Herstellung und Verteilung von Gütern des wirtschaftlichen Bedarfs (vgl. BVerfGE 8, 143, 149). Bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung geht es letztendlich um die Erreichung des in der UN-Agenda 2030 genannten Ziels, nachhaltige Konsum- und Produktionsmuster sicherzustellen. Ausnahmen von der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung sind ebenfalls dem Recht der Wirtschaft zuzuordnen.

b) Abgrenzung zum öffentlichen Haushaltsrecht

Die Nachhaltigkeitsberichterstattung ist dagegen nicht dem Recht der öffentlichen Haushalte zuzuordnen. Dies gilt u. E. ebenso für die Lageberichterstattung. Der Lagebericht stellt ein rechtlich und funktional eigenständiges Rechnungslegungsinstrument der jährlichen Pflichtpublizität von Unternehmen neben dem Jahresabschluss dar. Er enthält eine umfassende, dem Umfang und der Kom-

plexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft. Aufgrund des Zusammenhangs mit dem Jahresabschluss liegt es anscheinend nahe, den Lagebericht von Gesellschaften mit Beteiligung von Gebietskörperschaften in den Haushaltsordnungen des Bundes bzw. der Bundesländer zu regeln. Im Kern geht es beim Lagebericht aber nicht um Haushaltsrecht, sondern um Publizitätspflichten von Unternehmen. Dem entspricht es auch, dass das Haushaltsgrundsätzegesetz keine Vorgaben zum Lagebericht enthält.

Was den Nachhaltigkeitsbericht als Erweiterung des Lageberichts angeht, so ist offensichtlich, dass ein solcher Bericht erst recht nicht dem Recht der öffentlichen Haushalte zuzuordnen ist. Dies macht die bisherige Bezeichnung „nichtfinanzielle Erklärung“ deutlich: Um Finanzen, und damit auch um öffentliche Finanzwirtschaft, geht es hier nicht.

c) Kein Eingriff in die Zuständigkeit der Bundesländer

Die Ergänzung bezweckt, die 1:1-Umsetzung der Richtlinie sicherzustellen. Zwar adressiert der Gesetzentwurf (insbesondere) mit den großen Kapitalgesellschaften und weiteren kapitalmarktorientierten Unternehmen ausdrücklich nur die Unternehmen, die auch die umzusetzende Richtlinie verpflichtet. Aufgrund von Landesregelungen zur Lageberichterstattung würde aber quasi automatisch aufgrund der Verknüpfung der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung mit der Lageberichterstattung im Umsetzungsgesetz eine Vielzahl kleinerer öffentlicher Unternehmen mitverpflichtet.

In einer Gesamtschau würde der Entwurf des § 289b HGB ohne die oben beschriebene Ergänzung erheblichen Anpassungsbedarf auf Ebene der Länder und Kommunen auslösen. Diese müssten Landesgesetze anpassen sowie interne Unternehmensvorgaben, wenn sie nicht die Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung akzeptieren möchten. Dieser Anpassungsprozess würde sämtliche Bundesländer beschäftigen sowie sämtliche Kommunen, die in den Bundesländern mit entsprechenden kommunalrechtlichen Vorgaben Beteiligungen in Privatrechtsform halten.

Die oben dargestellte Ergänzung würde dagegen die Rechtslage in den Bundesländern bezüglich kleinerer öffentlicher Unternehmen nicht ändern. Die Länder und Kommunen könnten vielmehr bei Bedarf im konkreten Einzelfall festlegen, dass auch kleinere Unternehmen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung angehalten werden. Für Länder und Kommunen würde durch die Ergänzung somit deutlicher Mehraufwand verhindert. Dies würde nach diesseitigem Kenntnisstand auch seitens der Bundesländer begrüßt.

Dazu passt, dass der Bund im Entwurf zu § 65 BHO bereits festgelegt hat, dass für Bundesunternehmen, die nicht unmittelbar eine Verpflichtung nach § 289b HGB trifft, nicht automatisch eine Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung eingeführt werden soll. Diese Regelung sollte nun aber so ausgestaltet werden, dass auch Länder und Gemeinden davon profitieren. Den Ländern bliebe dann lediglich die Aufgabe, zu prüfen, ob noch eine gesonderte Anpassung des Landesrechts im Hinblick auf Unternehmen in öffentlich-rechtlicher Rechtsform erforderlich ist.

Letztendlich könnten die Länder eine abweichende Regelung treffen und auch kleinere Unternehmen mit öffentlicher Beteiligung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung anhalten. Bereits aus diesem Grund liegt kein Eingriff in die Zuständigkeit der Länder nach Art. 83 ff. GG vor.

d) Ergebnis

Im Ergebnis verfügt der Bund für die vorgeschlagene Ergänzung über die Gesetzgebungskompetenz nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG. Bei Platzierung einer Regelung im Handelsgesetzbuch anstelle in der Bundeshaushaltsordnung besteht keinerlei Verknüpfung zum Haushaltsrecht und damit auch kein Anlass, eine Gesetzgebungskompetenz nach Art. 109 Abs. 4 GG anzunehmen. Ein Eingriff in die Kompetenz der Länder, welcher zu einer anderen Beurteilung der Gesetzgebungskompetenz des Bundes führen könnte, ist nicht ersichtlich.