

Bundesministerium der Justiz  
Referat IIIA3  
Mohrenstraße 37  
10117 Berlin

[csrd@bmj.bund.de](mailto:csrd@bmj.bund.de)

Grundsatzabteilung  
WP Dieter Gahlen  
T. +49 30 726220-943  
F. +49 30 726220-985  
E. gahlen@dgrv.de

19. April 2024  
Ga/SB

**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**

Sehr geehrter Herr Dr. Techert,

wir bedanken uns für die Möglichkeit zur Stellungnahme zu dem oben genannten Gesetzentwurf. Wir begrüßen ausdrücklich die im Referentenentwurf vorgeschlagene weitgehende 1:1 Umsetzung des EU-Rechts. Der bürokratische Aufwand der Berichtspflichten für die betroffenen Unternehmen muss unbedingt auf das absolut erforderliche Mindestmaß begrenzt werden.

Im Folgenden nehmen wir zu einzelnen Aspekten Stellung, bei denen wir Anpassungsbedarf sehen.

## **Art. 1 Änderungen des Handelsgesetzbuches**

### **Befreiungsvorschriften**

Die Befreiungsvorschrift des § 264 Abs. 3 HGB ist in der Praxis eine weit verbreitete Möglichkeit, unnötige Belastungen von Unternehmen innerhalb von Konzernen zu vermeiden. Diese Vorschrift erstreckte sich bisher rein auf die finanzielle Berichterstattung und führte bei Erfüllung der Bedingungen zu einer vollständigen Befreiung der Vorschriften für den Jahresabschluss und den Lagebericht bzw. die Prüfung und Offenlegung für das betreffende Unternehmen.

Durch den vorliegenden Gesetzentwurf wird diese Vorschrift bzgl. Abs. 3 materiell nicht geändert und verlangt als eine Bedingung die vollständige rechtsgültige Konzernlageberichterstattung eines Mutterunternehmens. Dies schließt somit eine in den Lagebericht eingefügte Nachhaltigkeitsberichterstattung (sofern für das Mutterunternehmen einschlägig) ein. Die Erfüllung dieser Verpflichtung seitens des Mutterunternehmens wird somit erheblich für die Befreiungswirkung in Bezug auf die finanzielle Berichterstattung des Tochterunternehmens. Dies steht im Widerspruch zu den neuen Befreiungsregelungen hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung, die ansonsten systematisch eine Trennung der Befreiungsmöglichkeiten zwischen der finanziellen Rechnungslegung und Lageberichterstattung und der Nachhaltigkeitsberichterstattung vorsehen (z.B. Art. 1 Nr. 6 und 11 CSRD-UmsG, der eine klare Trennung zwischen der finanziellen Konzernlageberichterstattung vorsieht, von der ein Unternehmen weiterhin wie bisher auch befreit werden kann, und einer ggf. dennoch notwendigen Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung). Hier sollte ein systematischer Gleichlauf vorgenommen werden, da § 264 Abs. 3 HGB zwar dem Grunde nach auch von der Nachhaltigkeitsberichterstattung befreit, es jedoch unangemessen erscheint, eine Befreiung zur finanziellen Berichterstattung zu verweigern, obwohl das betroffene Unternehmen selbst ggf. dem Grunde nach nicht bzgl. der Nachhaltigkeit berichtspflichtig gewesen wäre.

Der Gesetzentwurf setzt darüber hinaus in § 289b-E (bzw. § 315b) weitgehend wörtlich die Verpflichtung zur Berichterstattung und die möglichen Befreiungsmöglichkeiten aus der CSRD (Richtlinie (EU) 2022/2464) um. In diesem Kontext wurde ebenfalls eine aus unserer Sicht unglückliche Formulierung bei den Befreiungsvorschriften übernommen, die besagt, dass eine Befreiung bei Einbezug in eine übergeordnete Konzernlageberichterstattung nur möglich ist, wenn das Unternehmen "und seine Tochterunternehmen in den Konzernlagebericht" einbezogen werden. Dieses Problem findet sich im Gesetzentwurf in § 289b Abs. 2 und 3 HGB-E (bzw. § 315b Abs. 2 und 3). Somit gibt es keine Einschränkung auf in Anbetracht von § 290 i. V. m. § 296 HGB konsolidierungspflichtige Tochterunternehmen wie es z.B. in § 291 Abs. 2 Nr. 1 HGB bisher für die befreienden übergeordneten Konzernabschlüsse/Konzernlageberichte vorgesehen ist. Dies hat zur Folge, dass bei wörtlicher Auslegung die Befreiung bei einer Mutter-Tochter-Enkel-Konstruktion ins Leere läuft, auch wenn die Enkel-Gesellschaft in jeder Hinsicht unbedeutend ist, da die Grundbedingung, dass alle Tochterunternehmen einbezogen werden, nicht erfüllt wird. Dies ist aus unserer Sicht nicht intendiert und sollte durch einen Hinweis, dass § 296 HGB weiterhin unbeschadet angewendet werden kann, korrigiert werden. Ansonsten wären diese Befreiungsvorschriften i. d. R. ohne Anwendungsbereich.

### **Eintreten der erstmaligen Berichtspflicht durch Verschmelzungen**

Gemäß § 267 Abs. 4 HGB treten die Rechtsfolgen der Größenmerkmale nach § 267 Abs. 1 bis 3 Satz 1 aus gutem Grund erst ein, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten werden. Im Falle der Umwandlung treten die Rechtsfolgen jedoch schon ein, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1, 2 oder 3 am ersten Abschlussstichtag nach der Umwandlung vorliegen.

Die Erfüllung einer erstmaligen Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (einschließlich der Angaben nach Art. 8 der TaxonomieVO (Verordnung 2020/852)) setzt umfangreiche Datenerhebungen voraus, die eine entsprechende Vorbereitung erfordern.

Daher sollte noch geregelt werden, dass für die Fälle, in denen das Größenmerkmal "groß" durch eine Verschmelzung erstmalig erreicht wird, die Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung für die betroffenen Unternehmen erst nach zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren eintritt.

### **Berichterstattung über Ressourcen ohne physische Substanz**

Nach dem Gesetzentwurf soll gemäß § 289 Abs. 3a HGB-E eine Berichterstattung über die wesentlichen Ressourcen ohne physische Substanz erfolgen, von denen das Geschäftsmodell abhängt. Dieser Begriff wird im HGB nicht legal definiert. Die CSRD spricht im neuen Art. 2 Nr. 19 der Bilanzrichtlinie über "immaterielle Ressourcen", die keine physische Substanz haben. Auffällig ist, dass es sich offensichtlich nicht (zwingend) um Ressourcenzugriffe handeln muss, die die Ansetzungsvoraussetzungen eines Vermögensgegenstandes erfüllen, sondern dass der Begriff umfassender zu verstehen ist. Hierfür spricht auch die Gesetzesbegründung, die u.a. die Erfahrung der Mitarbeiter oder ihre Loyalität gegenüber dem Unternehmen nennt. Somit soll es zu einer Nennung dieser Ressourcen kommen und die Abhängigkeit erläutert bzw. die Nutzung als Wertschöpfungsquelle dargestellt werden. Eine Quantifizierung würde unverhältnismäßigen Aufwand und Scheingenauigkeiten erzeugen. Aus unserer Sicht reicht hierbei eine rein qualitative Nennung, Erläuterung bzw. Darstellung aus. Insofern sollte in der Gesetzesbegründung ein Hinweis aufgenommen werden, dass im Regelfall eine qualitative Berichterstattung ausreichend ist.

### **Aufstellung des Lageberichtes im ESEF-Format**

§ 289g HGB-E sieht für die Unternehmen, die ihren Lagebericht um einen Nachhaltigkeitsbericht erweitern müssen, eine Aufstellungspflicht im ESEF-Format vor.

U.E. sollte der der Aufstellungsprozess unbedingt von der XBRL-Auszeichnung entkoppelt werden. Dies würde den Aufstellungsprozess auch zeitlich entlasten.

Der XBRL-Auszeichnungsprozess ist technisch hoch kompliziert und fehleranfällig. Stellt sich nachträglich heraus, dass beim Auszeichnungsprozess trotz Prüfung Fehler unterlaufen sind und muss daraufhin die XBRL-Auszeichnung nachträglich geändert werden, würde dies auch die Frage nach dem Erfordernis einer Nachtragsprüfung nach § 316 Abs. 3 Satz 1 HGB aufwerfen. Wir sprechen uns daher nachdrücklich dafür aus, die ESEF-Formatierung (d. h. sowohl die Überführung der Elemente des Lageberichtes in das XHTML-Format als auch die XBRL-Auszeichnung) zu einem der Aufstellung des Lageberichtes nachgelagerten Schritt der Offenlegung zu erklären.

## **Konsolidierung unwesentlicher Tochterunternehmen/ Verzicht auf die Aufstellung eines Konzernabschlusses bei unwesentlichen Tochterunternehmen**

Teilweise wird im Schrifttum ein mögliches Auseinanderfallen des handelsrechtlichen Konsolidierungskreises, der für die „klassische“ finanzielle Berichterstattung angewendet wird, und der neu durch die Neufassung der Bilanzrichtlinie zwingend im Lagebericht eingefügten Nachhaltigkeitsberichterstattung für möglich gehalten (vgl. hierzu: Säuberlich/Jordan; WPg 2024, S. 140 ff.). Die Bilanzrichtlinie sieht aus unserer Sicht bzgl. eines konsolidierten Abschlusses und damit der Berichterstattung innerhalb eines Konzernabschlusses einen einheitlichen Konsolidierungskreis zwischen Konzernabschluss und Konzernlagebericht vor (Art. 2 Nr. 11, Art. 3 Abs. 7, Art. 21, Art. 22 Abs. 6, Art. 23 Abs. 9 und 10 sowie Art. 29 Abs. 1 der konsolidierten Fassung der Bilanzrichtlinie). Sofern es keine konsolidierungspflichtigen Tochterunternehmen gibt, entfällt die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und damit auch eines Konzernlageberichts vollständig.

Art. 29a Abs. 1 CSRD regelt Folgendes: „Mutterunternehmen einer großen Gruppe nach Artikel 3 Absatz 7 nehmen in den konsolidierten Lagebericht Angaben auf, die für das Verständnis der Auswirkungen der Gruppe auf Nachhaltigkeitsaspekte sowie das Verständnis der Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage der Gruppe erforderlich sind.“

Es besteht somit ein klarer Bezug auf die Definition einer großen Gruppe – und damit auch gemäß Definition der tatsächlich für die finanzielle Berichterstattung zu konsolidierenden Unternehmen. Im Relativsatz wird daher auch ein bestimmter Artikel genutzt, so dass lediglich für den tatsächlichen Konsolidierungskreis eine Nachhaltigkeitsberichterstattung zu erfolgen hat. Somit sind Tochterunternehmen, die nach Art. 23 Abs. 9 nicht konsolidiert werden, auch kein Bestandteil der Berichterstattung im konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht. Vielmehr gelten diese vor dem Leitbild der fiktiven rechtlichen Einheit des Konzerns als „Dritte“ und sind somit in die Berichterstattung über die Wertschöpfungskette einzubeziehen. Wenn keine Pflicht für einen konsolidierten Lagebericht dem Grunde nach besteht, erfolgt auch keine konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Somit besteht aus unserer Sicht ein Einklang in der Berichterstattung zwischen Konzernabschluss und Konzernlagebericht hinsichtlich der finanziellen Berichterstattung. Die Bilanzrichtlinie sieht in der Nachhaltigkeitsberichterstattung auf konsolidierter Ebene keinen Unterschied im Konsolidierungskreis zwischen der finanziellen und der Nachhaltigkeitsberichterstattung vor. Ein Auseinanderlaufen würde auch den Grundsätzen der Klarheit und Übersichtlichkeit widersprechen – schließlich könnten die Bilanzadressaten die finanziellen Größen nicht mit den Nachhaltigkeitsinformationen in Beziehung setzen.

Aufgrund der in der Praxis erkennbaren Unsicherheit sollte dies entsprechend in der Gesetzesbegründung klargestellt werden.

## **Erläuterungen zu erheblichen Unterschieden Mutterunternehmen - Tochterunternehmen (§ 315c Abs. 1 Nr. 3 HGB-E)**

Das auf erhebliche Unterschiede einzugehen ist, ist unstrittig. Jedoch kann es sich hierbei formal nur um nicht nach § 296 HGB nicht konsolidierte Unternehmen handeln. In der Gesetzesbegründung sollte dieses entsprechend klargestellt werden.

### **Gegenstand der Prüfung**

Ausdrücklich wird in der neuen Fassung nach § 317 HGB-E als Prüfungsgegenstand für den Jahresabschlussprüfer lediglich vorgegeben, ob Lagebericht bzw. Konzernlagebericht nach den §§ 289, 289a und 289f (bzw. §§ 315, 315a und 315d) HGB aufgestellt worden sind. Ein Verweis auf § 289e bzw. 315e HGB-E fehlt an dieser Stelle.

Zudem bleibt Abs. 3a unverändert, der die bisherigen Vorgaben zur Prüfung der Veröffentlichungsform im ESEF-Format beinhaltet. Insofern kommt es mit Blick auf die zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichteten Unternehmen zu einem Auseinanderfallen der Prüfungsvorgaben, da der Jahresabschlussprüfer nicht die Aufstellung des Lageberichts in ESEF zu prüfen hat, sondern der Nachhaltigkeitsprüfer nach § 324c HGB-E. An dortiger Stelle wird das Prüfungsuniversum allerdings nicht eingeschränkt, sodass es zu der paradoxen Situation kommen kann, dass der Nachhaltigkeitsprüfer die Aufstellung des Lageberichts im ESEF-Format prüfen müsste, aber hierüber kein Urteil nach außen abgibt, während der Jahresabschlussprüfer von der Systematik her prüfen müsste, aber keinen gesetzlichen Auftrag hierzu erhalten hat. Wir bitten um entsprechende Klarstellung bzw. weisen auf unsere grundsätzliche Kritik an einer Aufstellung des Lageberichts im ESEF-Format hin.

### **Unabhängigkeit**

Wir begrüßen ausdrücklich die Klarstellung in § 319 HGB-E, dass eine Mitwirkung beim zu prüfenden Lagebericht eine unabhängigkeitschädliche Leistung darstellt, auch wenn nach unserer Einschätzung gemäß des Selbstprüfungsverbotes dies bisher bereits eindeutig war und insofern die Regelung eher klarstellenden Charakter aufweist. Materiell bekommt diese Vorschrift jedoch insofern eine Bedeutung, als das damit aus unserer Sicht eine Mitwirkung an der Nachhaltigkeitsberichterstattung als Bestandteil der Lageberichterstattung ebenfalls zu einem Ausschluss von der allgemeinen Jahresabschlussprüfung führt. Dies ist aufgrund der Bedeutung dieses Themas und der nicht immer trennscharf verwendeten Informationen in den Berichten nachvollziehbar. Allerdings müsste aus unserer Sicht zumindest in § 324d HGB-E systematisch ergänzt werden, dass der Zeitraum, der hinsichtlich der Beurteilung der Unabhängigkeit relevant ist, sich entsprechend von der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung bis zum Zeitpunkt der Erteilung des Prüfungsvermerks erstreckt und insofern auch ein Gleichlauf zu den Vorgaben z. B. im GenG ergibt.

## **Bericht über die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichtes**

§ 324h HGB-E fordert zusätzlich zu dem in § 324i HGB-E schon vorgesehenen Prüfungsvermerk noch einen Bericht über die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichtes, letzteren sieht auch die CSRD nicht vor. U. E. ist ein Prüfungsvermerk über das Ergebnis der Prüfung ausreichend und es bedarf nicht darüber hinaus noch eines separaten Prüfungsberichtes.

## **Definition Größenklassen für Kreditinstitute**

Dem Grunde nach ist der Bankbilanzierung eine Größenklassenbetrachtung fremd, hat jedoch mit Blick auf die bisherige nicht-finanzielle Berichterstattung eine gewisse Bedeutung gehabt. In dieser Tradition werden nun die Größen „Bilanzsumme“ und „Umsatzerlöse“ der Bankwelt nun in §§ 340a und 340i HGB-E aufgenommen, was zu begrüßen ist. Dies sollte nach unserem Verständnis auch für § 293 HGB durchgeführt werden oder ein entsprechender Verweis bei den Regelungen zu § 340i HGB vorgenommen werden.

Eine Nachhaltigkeitsberichterstattung soll gem. § 340i Abs. 5 HGB-E nur dann für Kreditinstitute zum Tragen kommen, wenn diese die Größenkriterien des § 293 HGB "für eine größenabhängige Befreiung des Kreditinstituts von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernlageberichts" überschreiten. Dies ist ein Widerspruch, da § 293 HGB weiterhin nach § 340i Abs. 2 HGB nicht anwendbar sein soll und dort - im Gegensatz zu den Änderungen in § 340a HGB mit Blick auf § 267 HGB - keine Anpassung vorgenommen wurde. Da Kreditinstitute unabhängig von ihrer Größe verpflichtet bleiben, einen Konzernabschluss aufzustellen, ist zudem die Formulierung missverständlich und sollte dahingehend korrigiert werden, als das eine Nachhaltigkeitsberichterstattung nur dann vorzunehmen ist, wenn die Größengrenzen des § 293 HGB - in entsprechender Anwendung und unter Berücksichtigung der Überleitung der relevanten Größen in der Bankwelt - analog den Regelungen in § 340a HGB-E zu § 267 HGB überschritten werden.

## **Haftung**

Wir sehen die Gefahr, dass die unübersichtliche Masse an Anforderungen, unbestimmten Rechtsbegriffen und Widersprüchen in den Berichtsanforderungen das Klagerisiko gegenüber berichtspflichtigen Unternehmen und deren Abschlussprüfer unkalkulierbar steigen lässt. Ein Beispiel hierfür sind die Berichtspflichten nach Art. 8 TaxonomieVO, für die die EU-Kommission seit dem Inkrafttreten bereits mehrere Dokumente mit zahlreichen FAQs zu Auslegungsfragen des diesbezüglichen delegierten Rechtsakts über die Offenlegungspflichten ergänzend veröffentlicht hat. Zudem hat die EFRAG zu Auslegungsfragen zu den ESRS mittlerweile eine eigene Plattform aufgesetzt, auf der bis Anfang April 2024 bereits über 400 Fragen eingereicht wurden.

Daher regen wir an, die Haftungsgrenzen bzw. Bußgeldhöhen zumindest für einen Einführungszeitraum zu reduzieren.

## **Art. 2 Änderungen des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch**

### **Übergangsregelungen**

Ein CRR-Kreditinstitut ist bislang schon zur Berichterstattung hinsichtlich einer nicht-finanziellen Erklärung verpflichtet, wenn es im handelsrechtlichen Sinn groß ist und im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigt.

Mit der CSRD sind allerdings für CRR-Kreditinstitute explizit Erleichterungen vorgesehen, wenn sie im aufsichtsrechtlichen Sinn kleine und nicht komplexe Institute gemäß Art. 4 Abs. 1 Nr. 145 Verordnung (EU) Nr. 575/2013 (sog. „SNCI“) sind. Bei Erfüllung der aufsichtsrechtlichen Größenvoraussetzung dürfen sie gemäß Art. 19a Abs. 6 i. V. m. Art. 29c Bilanzrichtlinie in der Fassung der CSRD die Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung für kleine und mittlere Unternehmen (sog. „LSME-ESRS“) nutzen. Zudem beginnt für SNCI gem. Art. 5 Abs. 2 lit. c) ii) CSRD die Berichterstattungspflicht nach den Vorgaben der CSRD frühestens für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen.

Aus Art. 5 Abs. 2 lit. c) ii) der CSRD ergibt sich, dass aufgrund des Rechtsgrundsatzes „lex generali derogat legi speciali“ SNCI, die im handelsrechtlichen Sinn „groß“ sind, einen Nachhaltigkeitsbericht erst für Geschäftsjahre zu erstellen haben, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Nach dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 2 lit. a) ii) CSRD beginnt die Berichterstattungspflicht für am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnende Geschäftsjahre für bisher berichtspflichtige CRR-Kreditinstitute, die kein SNCI sind. Es gilt aber die speziellere Vorschrift des Art. 5 Abs. 2 lit. c) ii) CSRD. Diese Ansicht wird auch durch die Systematik der CSRD gestützt, da für die Berichterstattung der SNCI die LSME-ESRS gemäß Art. 29c Bilanzrichtlinie in der Fassung der CSRD anzuwenden sein sollen, die derzeit erst in der Entwicklung sind. Auch für kapitalmarktorientierte kleine und mittlere Unternehmen beginnt die Berichtspflicht grundsätzlich erst ab Geschäftsjahren, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen (Art. 5 Abs. 2 lit. c) i) CSRD).

Durch die in Art. 5 Abs. 1 lit. a) ii) CSRD unklar formulierten Anwendungsvorschriften könnten zur nichtfinanziellen Berichterstattung verpflichtete SNCI, die bereits heute nach der NFRD berichtspflichtig sind (mit mehr als 500 Mitarbeitern), allerdings bei unklarer nationaler Regelung zur zwischenzeitlichen Anwendung der Full-ESRS gezwungen sein, bevor sie dann die LSME-ESRS nutzen.

Daher ist, wie das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) in seiner „Eingabe zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022“ zutreffend festgestellt hat, ein Regelungsbedarf für die nach der NFRD bereits berichtspflichtigen CRR-Kreditinstitute, die aufsichtsrechtlich aber unter die SNCI fallen.

Aufgrund der derzeit noch in Entwicklung befindlichen Standards für kleine und mittlere Unternehmen (Art. 29c Bilanzrichtlinie in der Fassung der CSRD) sollte für den Übergangszeitraum (am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnende Geschäftsjahre) für diese

SNCI die Anwendung der bisherigen Regelungen i. S. des CSR-RUG vorgeschrieben werden.

Vor dem Hintergrund, dass für SNCI eine Berichterstattung gemäß der LSME-ESRS vorgesehen ist, erscheint es uns absolut nicht gangbar, von diesen für die Übergangsphase von 2 Jahren eine Berichterstattung gemäß der Full-ESRS abzuverlangen. Ein solches Gold Plating der CSRD-Anforderungen erscheint weder im Sinne der CSRD zu sein, welche für SNCI erleichterte Berichtstandards vorsieht, noch entspricht sie dem Lex-specialis-Grundsatz.

### **Folgeänderungen in Art. 25 EGHGB**

Art. 25 EGHGB sollte noch entsprechend um die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichtes ergänzt werden.

### **Art. 3 Änderung des Lieferkettensorgfaltspflichtengesetzes**

Aus unserer Sicht ist es zu begrüßen, dass die Möglichkeit geschaffen wird, auf eine gesonderte Berichterstattung zu verzichten, wenn eine entsprechende Nachhaltigkeitsberichterstattung im Lagebericht (oder auf Konzernebene) erfolgt.

Allerdings kann es in der Praxis Fallkonstellationen geben, in denen die Nachhaltigkeitsberichterstattung auf Englisch vorliegt, während das LkSG grundsätzlich deutschsprachige Berichte (§ 12 Abs. 1 LkSG, auch wenn sich dieser nur auf die originären Berichte nach LkSG bezieht) verlangt. Insofern möchten wir anregen, hier eine Öffnung auch für englischsprachige Berichte zu ermöglichen, um auch bei internationalen Unternehmen das grundsätzliche Reporting zu vereinfachen. Ebenfalls sollte in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass es durch diese Regelung nicht zu einer Ausweitung der Befugnisse des BAFA kommt.

### **Art. 9 Änderungen des Genossenschaftsgesetzes**

#### **Aufgaben des Aufsichtsrats**

Die Aufgaben des Aufsichtsrates sollen gem. § 38 GenG-E ergänzt werden hinsichtlich der Überprüfung der Prozesse zur Nachhaltigkeitsberichterstattung. Dies ist auch analog zu den vorgesehenen Änderungen von § 107 AktG-E. Allerdings fehlt an dieser Stelle die Befassung mit der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung, die im AktG ausdrücklich eingeführt werden soll. Im Sinne eines Gleichlaufs und mit Blick auf die Bedeutung dieses Themas sollte dies analog im GenG vorgenommen werden, um dem Aufsichtsrat

auch die notwendigen Kontroll- und Steuerungsmechanismen an die Hand zu geben. Ansonsten würden dem Aufsichtsrat die gesetzlich ausdrückliche Legitimation fehlen, über das (gesonderte) Ergebnis der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung intensiv zu beraten und ggf. notwendige Maßnahmen zu ergreifen.

### **Prüfungsvermerk bzgl. Prüfung des Nachhaltigkeitsberichtes**

In den §§ 53 Abs. 5 und 58 Abs. 2 GenG-E ist eine entsprechende Anwendung der Berichterstattung über die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung auch bei der genossenschaftlichen Pflichtprüfung vorgesehen. Allerdings bezieht sich der Verweis ausdrücklich auf die Genossenschaften, die nach § 336 GenG-E zu einer entsprechenden Berichterstattung verpflichtet werden. Allerdings werden Gruppen wie z. B. Kreditinstitute durch die spezialgesetzlichen Regelungen der §§ 340 ff. HGB verpflichtet, eine entsprechende Nachhaltigkeitsberichterstattung vorzunehmen. Darüber hinaus erfolgt die Prüfung nach § 53 Abs. 1 GenG bei Kreditinstituten in der Praxis in Kombination mit der Jahresabschlussprüfung, die sich nicht aus § 53 Abs. 2 GenG, sondern aus § 340k HGB (als Spezialvorschrift) ergibt. Somit läuft der Verweis für wesentliche Anwendungsfälle ins Leere und lässt die Prüfungsdurchführung bzw. die Berichterstattung hierüber bei Kreditinstituten in der Rechtsform einer Genossenschaft ungeregt zurück. Dasselbe gilt auch für die mündliche Berichterstattung nach § 58 Abs. 2 GenG-E. Insofern sollte hier der Verweis ergänzt werden (vgl. hierzu auch unsere Ausführungen zu § 324h HGB-E).

### **Qualitätskontrolle für Prüfungsverbände**

Durch die vorgesehenen Änderungen in § 63e GenG-E werden vom Wortlaut her Prüfungsverbände zu einer externen Qualitätskontrolle verpflichtet, auch wenn sie weder eine Jahresabschlussprüfung noch eine Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung vornehmen. Auf diese beiden Felder zielt jedoch die externe Qualitätskontrolle auch nach WPO. Insofern sollte hier der Wortlaut an die vorgesehenen Änderungen des § 63h GenG-E angepasst werden.

### **Art. 11 Änderungen des Publizitätsgesetzes**

Es wurde sinnvollerweise keine Verpflichtung im PubLG zur Nachhaltigkeitsberichterstattung aufgenommen, da die CSRD dies auch nicht einfordert.

Aus unserer Sicht ist es aber wichtig zu betonen, dass dies auch für Konzerne i. S. d. PubLG gilt und diese dann im Zweifel eine finanzielle Konzernberichterstattung vornehmen, aber den Konzernlagebericht nicht um einen Nachhaltigkeitsbericht erweitern. Die Folge wäre, dass dann bei den dem PubLG unterliegenden Oberkonzerngesellschaften für die jeweils darunterliegenden Unternehmen bzw. Teilkonzerne die Möglichkeit für eine befreiende Berichterstattung für die Nachhaltigkeitsberichte genommen wird. Insofern

sollte im PubLG zumindest dahingehend ein Wahlrecht eröffnet werden, den Konzernlagebericht um eine konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung zu erweitern, die dann auch hinsichtlich der Befreiungsregeln im HGB anerkannt wird.

### **Angabe zum Grund der Berichtspflicht**

CRR-Kreditinstitute können gem. Art. 8 TaxonomieVO nur Finanzunternehmen und Nichtfinanzunternehmen als berichtspflichtige Gegenparteien einstufen, die nach Art. 19a oder 29a BilanzRL selbst berichtspflichtig sind. Daher sollte das berichtspflichtige Unternehmen im Nachhaltigkeitsbericht angeben müssen, ob es auch bei einer 1:1-Umsetzung der CSRD berichtspflichtig wäre. Dies dient dem Bürokratieabbau, da unnötige Rückfragen beim berichterstattenden Unternehmen unterblieben.

### **Weitere Punkte**

#### **Verpflichtung von bestimmten Energieunternehmen unabhängig von der Rechtsform**

§ 6b Abs. 1 Energiewirtschaftsgesetz (EnWG) verpflichtet bestimmte Energieunternehmen unabhängig von der Rechtsform den Lagebericht nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des HGB aufzustellen. Dies bedeutet, dass die betroffenen Energieunternehmen, wenn sie das Größenkriterium "groß" erfüllen, rechtsformunabhängig zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet werden. Dies geht deutlich über den Anwendungsbereich der CSRD hinaus. Um kein Gold Plating zu betreiben, sollten die sich aus § 289b HGB-E ergebenden Anforderungen explizit in § 6b Abs. 1 EnWG ausgenommen werden.

#### **Entgelttransparenzbericht**

ESRS S1 enthält bereits umfangreiche Berichtspflichten zur Entgelttransparenz. Um doppelte Berichtspflichten zu vermeiden, regen wir an, § 22 EntgTranspG wie folgt zu ergänzen:

*„(2a) Arbeitgeber, die einen Nachhaltigkeitsbericht oder einen Konzernnachhaltigkeitsbericht gemäß den Vorschriften des Handelsgesetzbuches erstellen und offenlegen müssen bzw. von dieser Pflicht aufgrund der Einbeziehung in einen Konzernnachhaltigkeitsbericht befreit sind, sind von der Pflicht zur Erstellung des Berichts zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit für die betroffenen Berichtsjahre befreit.“*

## **Entschlackung ESRS und Anpassung CSRD erforderlich**

Auch bei einer 1:1 Umsetzung des EU-Rechts ist der bürokratische Aufwand für die bloßen Berichtspflichten, durch die allein keine einzige Tonne CO<sub>2</sub> eingespart wird, sehr hoch. Die Berichtsanforderungen müssen aber gerade für die berichtspflichtigen mittelständisch geprägten nicht-kapitalmarktorientierten Unternehmen leistbar sein.

Insbesondere die EU-Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards (EU Sustainability Reporting Standards, ESRS) sind mit über 1.100 Datenpunkten (von denen ca. 260 freiwillig sind) zu kleinteilig und zu umfangreich, um praktikabel umgesetzt werden zu können.

Daher halten wir es für erforderlich, dass sich die Bundesregierung parallel in Brüssel dafür einsetzt, dass die Anzahl der verpflichtenden Datenpunkte in den ESRS überprüft und drastisch reduziert wird. Formellem Aufwand muss auch ein konkret messbarer Nutzen aus Sicht der Stakeholder gegenüberstehen.

Gerade mittelständisch geprägte Unternehmen verfügen organisatorisch nicht über große Stabsstellen, die sich umfassend mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung beschäftigen können und sind auf teure (externe) Beratungsleistungen angewiesen. Aufgrund des dann proportional höheren Kostenblocks zur Umsetzung der Berichtserfordernisse besteht für mittelständisch geprägte Unternehmen konkret die Gefahr von Wettbewerbsnachteilen. Um sicher zu stellen, dass berichtspflichtige Unternehmen keinen Wettbewerbsnachteil erleiden, sollte sich die Bundesregierung in Brüssel dafür einsetzen, dass (wie es schon unter der NFRD der Fall war) nur Unternehmen mit mindestens 500 Mitarbeitern berichtspflichtig sind.

Freundliche Grüße

DGRV – Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e.V.

gez.

Dieter Gahlen

gez.

i. V. Sylvia Bitterwolf