



Bundesverband der Deutschen Industrie · 11053 Berlin

An die Vorsitzende des Rechtsausschusses des
Deutschen Bundestages
Frau Winkelmeier-Becker, MdB

Platz der Republik 1
11011 Berlin

Steuern und Finanzpolitik

Datum
14. Oktober 2024

Seite
1 von 11

.....

**Öffentliche Anhörung des Rechtsausschusses am 16.10.2024 zur
Umsetzung der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)
in Deutschland**

.....

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,
sehr geehrte Mitglieder des Rechtsausschusses,

gerne nimmt der BDI im Rahmen der oben genannten öffentlichen Anhö-
rung des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages wie folgt schrift-
lich Stellung.

Stellungnahme

zum 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 Nachhaltig-
keitsberichterstattung von Unternehmen (BT-Drucksache 20/12787)

Die Ausweitung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Rahmen der
CSRD unterstützt aus Sicht der deutschen Wirtschaft die Transformation zu
einer nachhaltigen Wirtschaft und bietet die Chance, Nachhaltigkeit struktu-
riert im Unternehmen zu verankern, was sich positiv auf Kapitalbeschaf-
fung und den Unternehmenserfolg auswirkt. Mit der CSRD wird eine hö-
here Transparenz geschaffen und den Stakeholdern werden verlässliche und
vergleichbare Nachhaltigkeitsinformationen bereitgestellt. Die neuen Nach-
haltigkeitsberichtspflichten stellen die betroffenen Unternehmen allerdings
auch vor große Herausforderungen. Durch die hohe Komplexität der durch
die European Sustainability Reporting Standards (ESRS) konkretisierten
Berichtspflichten müssen deutsche Unternehmen enorme personelle und fi-
nanzielle Kapazitäten aufbringen. Es wird eine jährliche Bürokratiebelas-
tung der deutschen Wirtschaft in Höhe von 1,58 Mrd. Euro erwartet. Bei ca.
14.600 zukünftig unmittelbar betroffenen Unternehmen wäre mit einer

**Bundesverband der
Deutschen Industrie e.V.**
Mitgliedsverband
BUSINESSEUROPE

Lobbyregisternummer
R000534

Hausanschrift
Breite Straße 29
10178 Berlin

Postanschrift
11053 Berlin

Telefonkontakt

T: +49 30 20281507

Internet
www.bdi.eu

E-Mail

m.wuennemann@bdi.eu

durchschnittlichen Belastung von ca. 108.000 Euro pro Unternehmen an jährlichem Erfüllungsaufwand zu rechnen. Der tatsächliche Erfüllungsaufwand für die Unternehmen liegt in der Praxis jedoch oft deutlich höher und stellt gerade den Mittelstand vor große Herausforderungen. Darüber hinaus nimmt der Regierungsentwurf (RegE) zwar formal auf, dass über den adressierten Anwendungsbereich hinaus sehr viele kleine und mittlere Unternehmen in der Wertschöpfungskette berichtspflichtiger Unternehmen mittelbar von der Nachhaltigkeitsberichterstattung betroffen sind (sog. Trickle-down-Effekt). Der Erfüllungsaufwand für diese mittelbar betroffenen Unternehmen wird jedoch nicht in die Berechnungen aufgenommen.

Der BDI hat sich mehrfach für eine praxistaugliche nationale Umsetzung der CSRD ausgesprochen. Die Umsetzung in Deutschland darf keine bürokratischen Belastungen über die europäische Vorlage hinaus beinhalten, muss verhältnismäßig zur Unternehmensgröße ausgestaltet sein und Kosten und Nutzen berücksichtigen. Wir begrüßen die angestrebte 1:1 Umsetzung der Richtlinie. Dadurch wird eine europäische Vergleichbarkeit gewährleistet und Wettbewerbsnachteile von deutschen Unternehmen in der EU vermieden. Im RegE muss jedoch an einigen Stellen weiterhin nachgebessert werden, um weitere Vereinfachungen für die betroffenen Unternehmen zu schaffen, unnötige Belastungen zu verhindern und die aktuellen Bemühungen der Bundesregierung zur Bürokratieentlastung zu unterstützen. Im Folgenden wird aufgeführt, in welchen wesentlichen Bereichen wir Anpassungsbedarf in Zusammenhang mit der Umsetzung der CSRD sehen.

1. Abkehr von der „Aufstellungslösung“

Leider gilt auch im RegE weiterhin die „Aufstellungslösung“ hinsichtlich der elektronischen Berichterstattung für den Lagebericht inklusive Nachhaltigkeitsbericht. Diese bedeutet einen hohen Zusatzaufwand für Unternehmen, welchem kein vergleichbarer Nutzen gegenübersteht. Die vorgesehene Regelung in §§ 289g und 315e HGB-E, den (Konzern-)Lagebericht bereits im European Single Electronic Format (ESEF) für die digitale Nachhaltigkeitsberichterstattung aufzustellen, ist nicht praxistauglich. Die Lesbarkeit, Verfügbarkeit und Einheitlichkeit auf verschiedenen Geräten sowie die Akzeptanz von elektronischen ESEF-Dateien ist im Prozess der Aufstellung nicht vollumfänglich gegeben. Zudem besteht die Gefahr von technischen Fehlern.

Die Verschiebung der Pflicht zur erstmaligen Aufstellung des Lageberichts im ESEF-Format und dessen Auszeichnung („Tagging“) für alle Unternehmen auf das Geschäftsjahr 2026 ist zu begrüßen. Unternehmen, die ihren Lagebericht eigentlich bereits für das Geschäftsjahr 2024 in ESEF aufstellen müssten, erhalten dadurch zwei Jahre mehr Zeit zur Umstellung ihrer Prozesse.

Petition: Das elektronische Berichtsformat (ESEF) sollte nur für die Offenlegung von Lageberichten inklusive der digitalen Nachhaltigkeitsberichterstattung, nicht jedoch bereits für deren Aufstellung verpflichtend sein. Aufgrund der zurzeit unklaren Zeitplanung für die Verabschiedung der XBRL-Taxonomie regen wir an, dass die erstmalige Anwendung der Vorgaben gem. §§ 289g und 315e HGB-E im Gesetz offengelassen wird. Damit würde der zeitlich ohnehin angespannte Prozess bis zur

Aufstellung des Lageberichts nicht unnötig belastet und ein einheitliches Vorgehen zur geltenden „Offenlegungslösung“ bei der elektronischen Finanzberichterstattung garantiert. Die aktuell vorgesehene „Aufstellungslösung“ würde die Unternehmen massiv belasten, ohne dabei einen Nutzen für die Adressaten zu stiften. Folgende Argumente sprechen gegen die „Aufstellungslösung“:

- a) Lageberichte wären keine gedruckten PDF-Dokumente mehr, sondern nur noch elektronische Dateien. Eine Aufstellung und Prüfung im ESEF wäre für Vorstand und Aufsichtsrat damit deutlich aufwändiger, da sie sich nicht nur inhaltlich, sondern auch technisch mit dem Format des Lageberichts auseinandersetzen müssten. Etablierte Prozesse zur Aufstellung des papiergebundenen Abschlusses und Lageberichts sollten durch das Umsetzungsgesetz unberührt bleiben.
- b) Die rechtlichen Risiken für die Mitglieder des Vorstands würden steigen, wenn sich die Versicherung der gesetzlichen Vertreter auch auf ESEF erstrecken würde.
- c) Die Lesbarkeit, Verfügbarkeit und Einheitlichkeit auf verschiedenen Geräten sowie Akzeptanz von elektronischen ESEF-Dateien erreicht im Prozess der Aufstellung nicht die von PDF-Dokumenten. Dies betrifft insbesondere auch den Zugang der Aktionäre zu den pflichtgemäß zu erstellenden Dokumenten bei der Hauptversammlung.
- d) Äußerst problematisch ist die nur mit hohem Aufwand und Kosten verbundene Pflicht einer Korrektur von technischen Fehlern. Bei einer Aufstellungslösung würde ein technischer Fehler (z. B. falsche Skalierung, falsches Vorzeichen, falsche Auszeichnung etc.) bedeuten, dass die Datei nicht den technischen Vorgaben entspricht und damit der Lagebericht, obwohl inhaltlich richtig, fehlerhaft ist. Es müsste eine neue ESEF-Datei mit einem neuen Lagebericht erstellt werden, wodurch vor der Offenlegung der korrigierten Datei eine erneute Aufstellung durch den Vorstand und eine erneute Prüfung durch den Abschlussprüfer und den Aufsichtsrat nötig werden würde.
- e) In diesem Zusammenhang ist auch unklar, ob aufgrund des nun späteren Zeitpunkts der Aufstellung Ereignisse, welche zwischen der ursprünglichen und der erneuten Aufstellung eingetreten sind, ebenfalls noch im Lagebericht zu berücksichtigen wären (bspw. hinsichtlich Prognose sowie Berichterstattung zu Chancen und Risiken).
- f) Für den Fall einer erneuten Aufstellung des Lageberichts wäre dieser nicht mehr im Einklang mit dem unveränderten, aus damaliger Sicht zutreffenden Abschluss. Folglich müsste der Abschlussprüfer im schlimmsten Fall den erneut zu erteilenden Bestätigungsvermerk hinsichtlich der Einklangsprüfung gemäß § 317 Abs. 2 S. 1 HGB einschränken.
- g) Die geplante Umsetzung in Deutschland unterscheidet sich voraussichtlich von der Praxis in anderen EU-Mitgliedstaaten wie Frankreich, Spanien oder die Niederlande. Eine „Aufstellungslösung“ könnte somit zu einem Wettbewerbsnachteil deutscher Unternehmen im europäischen Vergleich führen und der angestrebten EU-weiten Harmonisierung widersprechen.

2. Praxistaugliche Ausgestaltung der Prüfpflicht und Ausweitung des Prüferkreises

Die Prüfpflicht muss praxistauglich ausgestaltet sein und darf nicht zu zusätzlichen Belastungen der Unternehmen führen. Die Übergangsregelung zur Bestellung des bisherigen Abschlussprüfers als Nachhaltigkeitsprüfer für vor dem 1. Januar 2025 beginnende Geschäftsjahre schafft für viele Gesellschaften eine wichtige Rechtsklarheit und ist zu begrüßen. Eine dauerhafte Umsetzung dieser Übergangsregelung als Grundsatz wäre sinnvoll.

Außerdem sollte die CSRD so unternehmensfreundlich wie möglich umgesetzt werden. Es ist leider keine Ausweitung des Prüferkreises erfolgt und es sind weiterhin nur Wirtschaftsprüfer zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte zugelassen, obwohl die europäischen Vorgaben dies ermöglichen und dies auch von anderen EU-Mitgliedsstaaten genutzt wird. Dies ist eine verpasste Chance, da keine Vergrößerung des Prüferkreises vorgenommen wird und dadurch voraussichtlich höhere Prüfkosten auf viele Unternehmen zukommen werden (§ 13c (1) WPO-E).

Eine Verknappung der verfügbaren Prüfer durch einen Ausschluss unabhängiger Prüfdienstleister könnte sich gerade für kleine und mittelständische Unternehmen nachteilig auswirken und bestehende Wettbewerbsnachteile verschärfen. Die zusätzliche Einbindung unabhängiger Prüfdienstleister könnte die Verfügbarkeit von Verifizierungsdienstleistungen auf dem Markt erhöhen, den Wettbewerb fördern, zu geringeren Kosten für die berichtenden Unternehmen führen und potenzielle Kapazitätsengpässe bei der externen Prüfung vermeiden. Die Qualität der Prüfung ließe sich mittels entsprechender Qualifizierungsanforderungen (wie sie in (§§ 13c & 13d WPOE auch für die Wirtschaftsprüfer gefordert sind) absichern. Zudem geben die ESRS vor, in welcher Art und Weise die Angaben – bei entsprechender Wesentlichkeit – offengelegt werden müssen. Sie bilden damit einen festen Prüfrahmen. Außerdem sind die Unternehmen bereits verpflichtet, bei der Erstellung der Berichte ihre Nachhaltigkeitsinformationen so darzulegen, dass diese u. a. überprüfbar und vergleichbar sind (Qualitätsanforderungen im ESRS 1 Anhang B).

Petition: Die angedachte Übergangsregelung bei der Prüfpflicht der Nachhaltigkeitsberichte zur Vereinfachung der Prozesse sollte als Grundsatz festgehalten werden. Dazu sollte in § 324e Abs. 2 HGB-E ergänzt werden, dass der vom zuständigen Organ für das betreffende Geschäftsjahr gewählte Abschlussprüfer grundsätzlich auch zum Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts als gewählt gilt, sofern das zuständige Organ dazu keinen abweichenden Beschluss fasst.

Das in der CSRD-Richtlinie enthaltene Wahlrecht ermöglicht auch die Einbindung unabhängiger Prüfungsdienstleister, wodurch Kapazitätsengpässe und hohe Kosten bei der externen Prüfung vermieden werden könnten. Die Unternehmen sollten auch in Deutschland aus allen drei von der EU vorgesehenen Optionen von Abschlussprüfern, Wirtschaftsprüfern und unabhängigen Erbringern von Prüfdienstleistern frei wählen können, wen sie mit der Prüfung beauftragen.

3. Ausschluss von unwesentlichen Tochterunternehmen

Bestimmte Tochtergesellschaften sollten aufgrund ihrer Größe oder Eigenschaften als nicht produzierende Einheiten (bspw. reine Vertriebsgesellschaft) bei der Konsolidierung, parallel zu der Finanzberichterstattung nach § 296 Abs. 2 HGB, außen vor bleiben dürfen. Eine fehlende Wesentlichkeitsschwelle mit Blick auf die in die Berichterstattung einzubeziehenden Gesellschaften ist mit viel Bürokratie verbunden. Eine Einbeziehung aller Gesellschaften in den Konsolidierungskreis würde eine deutliche Verschärfung der bisher bestehenden Non Financial Reporting Directive (NFRD) darstellen. Diese bot ein gewisses Maß an Pragmatismus, welche die CSRD missen lässt. Hier gab es mit Blick auf Umweltbelange noch eine Wesentlichkeitsschwelle und es musste ausschließlich über Belange von Produktionsstandorten berichtet werden.

Petition: Zur Vereinfachung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in Konzernkreisen sollte es ermöglicht werden, dass für den Nachhaltigkeitsbericht nach Vorschriften, die für den Konsolidierungskreis des Finanzberichts gelten, verfahren werden darf. Die Angemessenheit der Wesentlichkeitsanalyse sollte je nach Struktur und Größe des Unternehmens bei der Prüfung Berücksichtigung finden. Das gilt auch für die Berücksichtigung der Wertschöpfungskette. Diejenigen Tochterunternehmen, die aus Wesentlichkeitsgründen nicht in den Konzernabschluss einbezogen wurden, sollten auch aus der Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung ausgeschlossen werden können, um einen zusätzlichen Bürokratieaufwand der Unternehmen zu vermeiden.

4. Vollständige Aussetzung der LkSG-Berichtspflicht für die Geschäftsjahre 2023 und 2024

In den letzten Jahren sind im Bereich der Nachhaltigkeit etliche Gesetze, Verordnungen und Richtlinien auf nationaler und europäischer Ebene angestoßen worden (z.B. CSRD, internationale Nachhaltigkeitsberichterstattung, Taxonomie-Verordnung, SFDR, LkSG bzw. CSDDD, CBAM, entwaldungsfreie Lieferkette, EntgTranspG, etc.), deren Einhaltung aktiv nachgewiesen werden muss. Dafür werden Unternehmensressourcen für die Einführung, die Compliance im täglichen Business sowie finanzieller Aufwand ggf. für unterstützende Software, Berater, die Berichterstattung sowie für die externe Prüfung gebunden.

Laut RegE ist vorgesehen, dass der Nachhaltigkeitsbericht eines berichtspflichtigen Unternehmens anstatt des LkSG-Berichts nach § 10 Abs. 2 S. 1 LkSG verwendet werden kann, um doppelte bzw. gleichgelagerte Berichtspflichten zu vermeiden (§ 10 Abs. 5 LkSG-E). Gleiches gilt für die freiwillige Abgabe eines CSRD-Nachhaltigkeitsberichts (§ 10 Abs. 6 LkSG-E). Diese Regelung ist zu begrüßen und muss unbedingt umgesetzt werden. Ebenfalls ist positiv, dass die Möglichkeiten der Befreiung für Konzernmütter mit aufgenommen wurde und LkSG-Berichte über das Geschäftsjahr 2023 erst zum 31. Dezember 2025 eingereicht werden müssen (§ 12 (4) LkSG-E).

Allerdings sollte in Artikel 3 Nummer 2 zu § 12 Absatz 4 LkSG-E auch die Einreichungsfrist für vor dem 1. Januar 2025 beginnende Geschäftsjahre

entsprechend verlängert werden. In Anbetracht des zurzeit nicht absehbaren Zeitpunkts des Abschlusses des Gesetzgebungsverfahrens benötigen die berichtspflichtigen Unternehmen ausreichend Zeit für die Prüfung, ob sie die Ersetzungsbefugnis in Anspruch nehmen möchten. Ohne die Ausweitung ergäbe sich zudem die kaum nachvollziehbare Konsequenz, dass der LkSG-Bericht für 2024 unter Umständen früher fällig wäre als derjenige für 2023.

Um weitere Bürokratieentlastungen zu bewirken, muss die LkSG-Berichtspflicht für die Berichtsjahre 2023 und 2024 darüber hinaus komplett entfallen. CSRD-berichtspflichtige Unternehmen könnten sich dann auf die Erfüllung der deutlich komplexeren CSRD-Berichtspflicht konzentrieren, ohne sich zusätzlich mit der zusätzlichen Berichtspflicht nach dem LkSG, auch aus vergangenen Jahren, befassen zu müssen. Dadurch wird ein Level-Playing-Field mit den übrigen EU-Mitgliedstaaten hergestellt und Wettbewerbsnachteile deutscher Unternehmen vermieden. Alle weiteren Verpflichtungen aus dem LKSG bleiben dabei unberührt.

Petition: Der Ressourcenaufwand der Berichterstattung muss in seinem Ausmaß für die betroffenen Unternehmen höchstmöglich begrenzt werden. Es muss eine Zusammenlegung diverser nachhaltigkeitsbezogener Berichterstattungspflichten in nur einen Bericht geben, um Vereinfachung zu schaffen. Ein einzelner Bericht sollte mittelfristig sämtliche ESG-Berichtspflichten abdecken (ein CSRD-Bericht mit Wesentlichkeitsgrundsatz muss ausreichen, „Once only“-Prinzip).

Um tatsächlich eine Entlastung für CSRD-berichtspflichtige Unternehmen zu schaffen, sollte die LkSG-Berichtspflicht für die Berichtsjahre 2023 und 2024 gänzlich ausgesetzt werden. Der erste CSRD-Bericht muss alle bisher fälligen LkSG-Berichte ersetzen. Dafür müssen auch die Abgabefristen der LkSG-Berichte mit denen der Nachhaltigkeitsberichte synchronisiert werden.

Nur so kann die beabsichtigte Entlastung der Unternehmen tatsächlich erreicht werden. Ansonsten besteht die Gefahr, dass nicht mehr relevante LkSG-Berichte über Geschäftsjahre 2023 noch Ende 2025 abgegeben werden müssen oder Unternehmen mit abweichenden Geschäftsjahren nicht von der Ersetzungsbefugnis Gebrauch machen können.

Für die von der CSRD neu erfassten Unternehmen sollten außerdem Übergangsfristen zu den Berichtspflichten der Sustainable Finance Taxonomie geschaffen werden, d.h. diese sollten im ersten Berichtsjahr nur zur Taxonomiefähigkeit (eligibility) berichten müssen und nicht gleich zur Taxonomiekonformität (alignment). Die Reportingpflichten zur CSRD und der EU-Taxonomie sind gerade für mittelständische Unternehmen extrem herausfordernd und binden viele Ressourcen. Wo immer eine Entlastung durch den nationalen Gesetzgeber möglich ist, sollte diese auch durchgeführt werden.

5. Sanktion und Haftung einschränken

Mit der Einführung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in Deutschland treten auch weitere Sanktionsrisiken für die Unternehmen in Kraft. Die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs eines Unternehmens oder

Konzerns haben in einer schriftlichen Erklärung nach bestem Wissen zu versichern, dass im (Konzern-)Lagebericht der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage so dargestellt sind, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird, dass die wesentlichen Chancen und Risiken beschrieben sind und falls ein (Konzern-)Nachhaltigkeitsbericht erstellt werden muss, dieser nach den ESRS aufgestellt wurde (§289h (2) und 315f (2) HGB-E). Wer eine unrichtige Versicherung abgibt, kann mit einer Geld- oder Freiheitsstrafe bestraft werden (§331a (1) HGB-E).

Es muss über ein Nachhaltigkeitsthema im Nachhaltigkeitsbericht berichtet werden, falls im Rahmen der Bewertung bestimmter Chancen und Risiken diese über von dem Unternehmen definierten Schwellenwerten liegen. Die Sammlung und Bewertung der Chancen und Risiken sowie die Definition der Schwellenwerte ist Aufgabe des berichterstattenden Unternehmens im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse nach den ESRS 1. Die Möglichkeit der individuellen Bewertung sowie eine gerade in den ersten Jahren der Implementierung der Wesentlichkeitsanalyse ungenügende Datenlage bei der Chancen- und Risikobewertung führen dazu, dass die Wesentlichkeitsanalyse nicht objektiv durchgeführt werden kann. Somit können sich Diskrepanzen zwischen der Sammlung und Bewertung der Chancen und Risiken durch das Unternehmen und durch Dritte entstehen, woraus sich oben beschriebene Sanktionsrisiken ergeben können. Daher sollte § 331a Absatz 1 HGB-E in den ersten Jahren der Implementierung ausgesetzt werden.

Ebenfalls ist davon auszugehen, dass die Wirtschaftsprüfer teilweise tiefer als durch die begrenzte Sicherheitsprüfung vorgesehen prüfen werden, um sich selbst hinreichend abzusichern. Dies ist erstens darauf zurückzuführen, dass wenn ein Unternehmen wie oben beschrieben sanktioniert würde, es etwaige Haftungsansprüche gegenüber dem Wirtschaftsprüfer geltend machen könnte, falls dieser vorsätzlich oder fahrlässig seine Pflichten verletzt hat und dadurch das Unternehmen geschädigt worden ist (§ 323 (1) HGB). Darüber hinaus drohen einem Wirtschaftsprüfer bei einem ordnungswidrig erstellten Prüfvermerk selbst Sanktionen durch die Aufsichtsbehörde (§ 334 (2b), § 340n (2b) und § 341n (2b) HGB-E). Diese ordnungsrechtlichen Sanktionsmöglichkeiten gegen Wirtschaftsprüfer sollten ebenfalls ausgesetzt werden, bis einheitliche Prüfstandards vorliegen.

Petition: § 331a (1) HGB-E sollte in den ersten Jahren der Implementierung ausgesetzt werden. Außerdem sollte bis zum Erlass von Prüfstandards durch die Kommission die ordnungsrechtlichen Sanktionsmöglichkeiten gegen Wirtschaftsprüfer ausgesetzt werden.

6. Einbezug der Wertschöpfungskette und „Trickle-down“ Effekt einschränken

Die Berichtspflichten eines Unternehmens beziehen sich nicht nur auf die eigene Geschäftstätigkeit, sondern umfassen in Teilen auch Informationen zu Risiken, Chancen und Auswirkungen in der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette. Dadurch muss eine Vielzahl von Unternehmen, die nicht selbst berichtspflichtig sind, nachhaltigkeitsrelevante Informationen sammeln und bereitstellen. Dieser sogenannte „Trickle-down“-Effekt sollte höchstmöglich beschränkt werden und die Berichtspflichten für mittelbar

über die Wertschöpfungskette betroffene Unternehmen verhältnismäßig sein.

Petitum: Es braucht einen deutlich enger definierten „Value Chain Cap“ in der CSRD, um den Trickle-down-Effekt für nicht berichtspflichtige Unternehmen zu reduzieren. Zudem sollte klargestellt werden, dass die von den nicht berichtspflichtigen Unternehmen an berichtspflichtige Unternehmen zur Verfügung gestellten Daten nicht indirekt prüfungspflichtig werden.

7. Inhaltliche Unterrichtung der Arbeitnehmervertreter

Die Unterrichtung der Arbeitnehmervertreter hat für betroffene Konzerne „auf geeigneter Ebene [bereits] bei der Erstellung des Konzernnachhaltigkeitsberichts über die vorgesehenen Inhalte des Konzernnachhaltigkeitsberichts“ zu erfolgen (§ 315b Abs. 5 HGB-E). Bei betroffenen Einzelunternehmen hat die Unterrichtung dagegen nur „auf geeigneter Ebene über die Inhalte des Nachhaltigkeitsberichts“ zu erfolgen (§ 289b Abs. 6 HGB-E und Artikel 19a der Bilanzrichtlinie). Während für Konzerne somit eine inhaltliche Einbeziehung während des Prozesses der Erstellung verlangt wird, ist die Bilanzrichtlinie offener und für den Vorgang bei einzelnen Unternehmen bereits daran angepasst worden. Es ist nicht ersichtlich, warum sich der Zeitpunkt der Einbeziehung der Arbeitnehmervertretungen für einzelne Unternehmen und Konzerne unterscheiden soll. Die Vorgabe einer Unterrichtung im Prozess der Erstellung birgt die Gefahr, dass bereits sehr enge Zeitpläne nicht mehr eingehalten werden können.

Petitum: Der Zeitpunkt der Unterrichtung von Arbeitnehmervertretern sollte offengelassen und insbesondere nicht zwischen den Regelungen für den Nachhaltigkeitsbericht und dem Konzernnachhaltigkeitsbericht unterschieden werden. Die Formulierung des § 315b Abs. 5 HGB-E muss daher entsprechend an Artikel 19a der Bilanzrichtlinie und § 289b Abs. 6 HGB-E angepasst werden.

8. Anknüpfung der erweiterten Anforderungen an einen Prüfungsausschuss an das Bestehen einer Pflicht zur (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichterstattung

Nach § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG-E zählt es künftig zu den Aufgaben eines Prüfungsausschusses, sich u. a. mit der Überwachung des Prozesses der Nachhaltigkeitsberichterstattung (Nr. 1) und der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts (Nr. 4) zu befassen. Während § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG-E als „Kann“-Vorschrift ausgestaltet ist, „hat“ nach § 107 Abs. 4 Satz 1 AktG der Aufsichtsrat einer Gesellschaft, die Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 316a Satz 2 HGB ist (sog. Public Interest Entity – PIE), einen Prüfungsausschuss im Sinne des (neu gefassten) Absatzes 3 Satz 2 einzurichten, ohne dass ihm hierfür ein Organisationsermessen zusteht. Nach der derzeitigen Regelung im CSRD-Umsetzungsgesetz würde das um die nachhaltigkeitsbezogenen Überwachungs- und Prüfaufgaben erweiterte Pflichtenheft auch dann für den zwingend einzurichtenden Prüfungsausschuss gelten, wenn es sich bei dem Unternehmen von öffentlichem Interesse um eine Tochtergesellschaft handelt, die nach § 289b Abs. 2 bis 4 HGB-E von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht befreit ist, etwa weil sie in den Konzernnachhaltigkeitsbericht des

Mutterunternehmens einbezogen ist. Dabei wird es sich in der Praxis um den Regelfall handeln, sodass sich die ausnahmslose Pflicht zur Erfüllung auch der nachhaltigkeitsbezogenen Aufgaben den Prüfungsausschuss eines Unternehmens von öffentlichem Interesse als überschießend darstellt. Um eine möglichst bürokratiearme Umsetzung der CSRD zu erzielen, sollten die nachhaltigkeitsbezogenen Prüfaufgaben eines zwingend einzurichtenden Prüfungsausschusses akzessorisch nur dann bestehen, wenn die PIE zur Erstellung eines (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts verpflichtet ist. Dafür lässt sich neben der – gleichermaßen akzessorischen – CSRD-Vorgabe (s. Art. 39 Abs. 6 der Abschlussprüferrichtlinie – „gegebenenfalls“) auch § 171 Abs. 1 Satz 4 am Ende AktG ins Feld führen, der ebenfalls nur dann eine Prüfung des gesonderten nichtfinanziellen Berichts (§ 289b des Handelsgesetzbuchs) sowie weiterer Berichte durch den Aufsichtsrat vorschreibt, „sofern sie erstellt wurden“.

Petitum: Für den CSRD-(Konzern-)Nachhaltigkeitsbericht sollte daher nach § 107 Abs. 4 Satz 1 AktG bspw. folgender neuer Satz 2 eingefügt werden: „Die Aufgaben im Zusammenhang mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung bestehen jedoch nur, sofern die Gesellschaft zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet ist.“

9. Wahrnehmung nachhaltigkeitsbezogener Aufgaben auch durch andere Aufsichtsratsausschüsse ermöglichen

Das nationale Umsetzungsgesetz ordnet die nachhaltigkeitsbezogenen Überwachungsaufgaben nach § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG-E allein dem Prüfungsausschuss zu. In der Praxis kommen indessen auch andere Aufsichtsratsausschüsse wie etwa ein „Nachhaltigkeitsausschuss“ oder ein „ESG-Ausschuss“ in Betracht oder bestehen schon, die sich aufgrund ihrer Ausrichtung und besonderen Expertise ebenfalls oder gar besser eignen, die im neuen Satz 2 aufgeführten nachhaltigkeitsbezogenen Aufgaben wahrzunehmen. In Fällen von Gesellschaften von öffentlichem Interesse (mithin alle börsennotierten Gesellschaften) führt die derzeit vorgesehene Regelung dazu, dass es diesen nach § 107 Abs. 4 Satz 1 AktG verwehrt wäre, die nachhaltigkeitsbezogenen Aufgaben einem anderen als dem Prüfungsausschuss zu übertragen. In den übrigen Fällen verbleibt den Gesellschaften zwar ein Organisationsermessen, auch einen anderen Ausschuss einzurichten, weil § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG-E für diese als „Kann“-Vorschrift ausgestaltet ist. Eine Abweichung vom gesetzlichen Leitbild würde die jeweiligen Unternehmen jedoch in einen gewissen Begründungszwang bringen, der von der CSRD nicht veranlasst ist. Die CSRD lässt es vielmehr – umgekehrt – in Art. 39 Abs. 4a Abschlussprüferrichtlinie ausdrücklich zu, „dass die dem Prüfungsausschuss übertragenen Aufgaben im Zusammenhang mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung [...] von einem vom Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan eigens eingerichteten Gremium wahrgenommen werden [können].“

Petitum: Diese Flexibilität sollte auch im nationalen Umsetzungsgesetz verankert werden, um den Unternehmen die notwendige Freiheit für die Weiterentwicklung ihrer nachhaltigkeitsbezogenen Governance zu belassen und auf Best Practice-Entwicklungen reagieren zu können. Sprachlich ließe sich dies durch einen neuen, an Art. 39 Abs. 4a Abschlussprüferrichtlinie orientierten Satz 4 in § 107 Abs. 3 abbilden: „Die dem Prüfungsausschuss

übertragenen Aufgaben im Zusammenhang mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung und im Zusammenhang mit der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung können auch von einem sonstigen hierfür eingerichteten Ausschuss wahrgenommen werden.“

10. Prüfungsintensität des Aufsichtsrats

Als künftig fester Bestandteil des (Konzern-)Lageberichts umfasst die vom Aufsichtsrat nach § 171 Abs. 1 AktG-E vorzunehmende Prüfung auch die des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts. Schon aufgrund der Datenmenge und Komplexität der Nachhaltigkeitsberichterstattung droht jedoch gerade in den ersten Jahren der Berichtsprüfung eine Überforderung der Aufsichtsratsmitglieder sowohl auf Anteilseigner- als auch auf Arbeitnehmerseite. Um dieser Überforderung vorzubeugen und zugleich dem gesetzlichen Leitbild des Aufsichtsratsamts als Nebenamt (vgl. statt vieler Humrich, in: Melot de Beauregard/Lieder/Liersch, Managerhaftung, 2022, § 4 Rn. 502 m.w.N.) Rechnung zu tragen, sollte in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass die Prüftiefe nicht über diejenige des externen (Abschluss-)Prüfers hinausgeht. Insoweit ist die unionsgesetzliche Entscheidung auf den Aufsichtsrat zu übertragen, dass die Prüfungsverantwortung des externen Prüfers in den ersten Jahren der CSRD-Umsetzung auf eine begrenzte Sicherheit (limited assurance) beschränkt ist. Erst nach einer Bewertung durch die EU-Kommission, mit der festgestellt werden soll, „ob hinreichende Prüfungssicherheit für die Prüfer und für die Unternehmen machbar ist“, soll nach Art. 26a Abs. 3 Abschlussprüferrichtlinie erst ab dem Jahr 2028 eine umfassende Prüfung (reasonable assurance) des Nachhaltigkeitsberichts durch den externen Prüfer erfolgen.

Petition: Im Bericht und den Beschlussempfehlungen des Bundestagsrechtsausschusses sollte daher festgehalten werden, dass sich in den ersten Jahren bis 2028 die Prüfungsverantwortung des Aufsichtsrats „nur“ auf eine kritische Plausibilitätsprüfung des Nachhaltigkeitsberichts gestützt auf den vom externen Prüfer erstellten Prüfungsbericht mit begrenzter Sicherheit beschränkt ist und der Aufsichtsrat nur bei Vorliegen von Anhaltspunkten zusätzliche Auskünfte und Informationen beim Vorstand oder den Zentralbereichsleitern unterhalb der Vorstandsebene nach § 107 Abs. 4 Satz 4 AktG einholen muss (vgl. E. Vetter, AG 2024, 398 Rz. 11; ähnlich Bingel/Rotenburg/Schumann, DB 2023, 118, 123).

11. Erteilung des Prüfungsauftrags an den Prüfer des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts durch den Aufsichtsrat

Nach § 318 Abs. 1 Satz 4 HGB i.V.m. § 324d HGB-E haben die gesetzlichen Vertreter, bei Zuständigkeit des Aufsichtsrats dieser, unverzüglich nach der Wahl des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts (durch die Hauptversammlung nach § 119 Abs. 1 Nr. 5 HGB-E) den Prüfungsauftrag zu erteilen.

Petition: Um die Zuständigkeit des Aufsichtsrats für die Erteilung des Prüfungsauftrags an den Prüfer des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts auch im Aktiengesetz zu verankern, sollte – wie in Art. 8 Nr. 2 CSRD-UmsG für die SE vorgesehen – § 111 Abs. 2 Satz 3 AktG wie folgt ergänzt werden: „Er erteilt dem Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag für den Jahres- und den

Konzernabschluss gemäß § 290 des Handelsgesetzbuchs und dem Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts den Prüfungsauftrag für den Nachhaltigkeitsbericht und den Konzernnachhaltigkeitsbericht.“

Seite
11 von 11

Fazit

Die nationale Umsetzung der CSRD sollte sich im Ergebnis auf eine 1:1-Umsetzung der europäischen Vorgaben beschränken und keinen bürokratischen Zusatzaufwand für die deutschen Unternehmen, sondern höchstmögliche Vereinfachungen schaffen. Das Gesetzgebungsverfahren muss nun zügig abgeschlossen werden, um den Unternehmen möglichst bald Rechtssicherheit zu geben. Außerdem sollten doppelte oder gleichgelagerte Berichtspflichten für die Unternehmen vermieden werden. Dafür müssen noch Verbesserungen bei unter anderem der elektronischen Berichterstattung und der Definition des Konsolidierungskreises der Nachhaltigkeitsberichterstattung vorgenommen werden.

Darüber hinaus ist ein Einsatz der deutschen Bundesregierung auf europäischer Ebene für eine zeitnahe und grundsätzliche Überarbeitung von CSRD und ESRS sowie den weiteren europäischen Regulierungen notwendig. Die Nachhaltigkeitsberichterstattung wird von Seiten der Wirtschaft als überdimensioniertes Rahmenwerk wahrgenommen und der Umfang und das Detailniveau der durch die ERSR abgefragten Informationen stehen in keinem Verhältnis zum Nutzen.

Wir bitten Sie, diese Anregungen mit Blick auf das aktuelle Gesetzgebungsverfahren zur CSRD-Umsetzung in Deutschland zu berücksichtigen und stehen Ihnen für Rückfragen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Monika Wünnemann