

---

## Deutsche Industrie- und Handelskammer

### Stellungnahme

---

**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 (Referentenentwurf)**

#### **A. Das Wichtigste in Kürze**

Die Transformation wird nur gelingen, wenn die Regeln praxistauglich sind und den Wirtschaftsstandort langfristig stärken. Es bedarf der dringenden Überarbeitung von CSRD, ESRS und weiteren europäischen Regulierungen, um die aus überwiegender Sicht unverhältnismäßigen Regelungen zu beseitigen und die Belastungen der direkt und indirekt berichtspflichtigen Unternehmen (Trickle-down-Effekt) zu reduzieren.

Der Referentenentwurf sollte zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit nachgebessert werden und u. a. ein „Einführungszeitraum“ aufgenommen werden, in welchem zumindest die an den Nachhaltigkeitsbericht anknüpfenden Sanktionen ausgesetzt oder zumindest maßgeblich reduziert sein sollten.

#### **B. Grundsätzliche Bewertung aus Sicht der gewerblichen Wirtschaft**

Der Referentenentwurf ist an die vorliegende Richtlinie und die auf EU-Ebene verabschiedeten Europäischen Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards gebunden. Gleichwohl sollte sich das federführende Bundesjustizministerium bzw. die Bundesregierung auf europäischer Ebene dringend und nachhaltig für die grundsätzliche Überarbeitung der sog. Corporate Sustainability Reporting Directive (EU) 2022/2464 (CSRD) sowie der sog. Europäischen Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards (ESRS) nach der Verordnung (EU) 2023/2772 einsetzen. Bei aller Berücksichtigung der übergeordneten Ziele ist die Nachhaltigkeitsberichterstattung aus Sicht der überwiegenden Anzahl der Unternehmen sowohl für die berichtspflichtigen Unternehmen, aber auch für die mittelbar tangierten nicht kapitalmarktorientierten kleinen und mittleren Unternehmen nicht mehr proportional zum angestrebten Zweck der Stärkung der Nachhaltigkeit.

Dringend erforderlich ist auf Ebene der EU:

- Zeitnahe, grundsätzliche Überarbeitung von CSRD, ESRS und weiteren europäischen Regulierungen, um die aus überwiegender Sicht unverhältnismäßigen Regelungen zu beseitigen und die Belastungen der direkt und indirekt berichtspflichtigen Unternehmen (Trickle-down-Effekt) zu reduzieren.
- Zeitnahe, grundsätzliche Überarbeitung der Schwellenwerte für die Unternehmensgrößen in der EU-Rechnungslegungsrichtlinie 2013/34/EU.
- „Value Chain Cap“ in Form eines künftigen praktikablen und die Bedürfnisse und Fähigkeiten der nicht kapitalmarktorientierten KMU sowie der berichtspflichtigen Unternehmen berücksichtigenden Voluntary SME-Standards (sog. VSME) in Art. 29b Abs. 4 Richtlinie 2013/34/EU einfügen.

Hinsichtlich des Referentenentwurfs sollte der Gesetzgeber folgende Punkte berücksichtigen:

- Nachbesserung des Referentenentwurfs zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit im Rahmen der Umsetzung der bestehenden europäischen Vorgaben durch die Richtlinie (EU) 2022/2464.
- Aufnahme eines „Einführungszeitraums“, in welchem zumindest die an den Nachhaltigkeitsbericht anknüpfenden Sanktionen ausgesetzt oder zumindest maßgeblich reduziert sein sollten, da in vielen Unternehmen durch zu spät veröffentlichte oder gar nicht vorhandene Leitfäden sowie sprachliche Unklarheiten, viele Unsicherheiten zur Wesentlichkeitsanalyse und zu den Schwellenwerten etc. bestehen.
- Trennung der Aufstellung des (Konzern-)Lage- und (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts vom sog. ESEF-Format.

### **C. Dringende Notwendigkeit, die europäischen Regulierungen zu überarbeiten**

In einer globalisierten Welt und vor dem Hintergrund großer gesellschaftlicher und wirtschaftlicher Herausforderungen ist verantwortungsvolles und nachhaltiges Wirtschaften in der Tradition des Leitbilds der Ehrbaren Kaufleute aktueller denn je. Die erforderliche Transformation der Unternehmen wird aus Sicht der IHK-Organisation nur gelingen, wenn die Regeln praxistauglich sind und den Wirtschaftsstandort langfristig stärken.

Um diese Ziele, insbesondere um die Verhältnismäßigkeit der Nachhaltigkeitsberichterstattung in Bezug auf das angestrebte Ergebnis zu erreichen, sind aus der überwiegenden Sicht der Unternehmen folgende Punkte relevant. Mit ebenfalls beachtlichen Argumenten sehen zwar einzelne Unternehmen die Verhältnismäßigkeit bereits gegenwärtig gewahrt, diese Stimmen verbleiben allerdings in der Minderheit.

Die Unterstützung der Unternehmen bei der Transformation sollte grundsätzlich Vorrang vor Berichtspflichten haben. Informations- und Offenlegungspflichten sollten – wenn auf diese nicht verzichtet werden kann – insofern zielgerichtet sein und grundsätzlich auch Kosten-Nutzen-Abwägungen der Betriebe berücksichtigen.

An diesen Voraussetzungen mangelt es jedoch. Eine Vielzahl an europäischen Regulierungen wie die Taxonomie-Verordnung, die sog. Offenlegungsverordnung, die hier gegenständliche Nachhaltigkeitsberichterstattungsrichtlinie, aber auch die sog. CBAM-Regulierung, die sog. Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD) oder die EU-Verordnung für entwaldungsfreie Produkte fordern von Unternehmen die Erhebung umfangreicher, detaillierter, nicht mehr verhältnismäßiger Informationen und die Erstellung von entsprechenden Berichten.

Die IHK-Organisation hat in ihren Stellungnahmen<sup>1</sup> und Positionspapieren in den vergangenen Jahren die unverhältnismäßigen Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung sowohl der direkt, aber auch der mittelbar betroffenen Unternehmen aufgenommen. Die teilweise sehr hohe Granularität der Berichtspflichten geht mit einem enormen Aufwand für die Unternehmen zur Erhebung der Datenpunkte einher, gleichzeitig bestehen jedoch Zweifel an der Aussagefähigkeit und der Relevanz vieler geforderter Datenpunkte.

Im Ergebnis sollten der Anwendungsbereich der CSRD wieder eingeschränkt und die Regelungen von CSRD und ESRS proportional reduziert beziehungsweise verhältnismäßig ausgestaltet werden (vergleiche unter anderem das DIHK-Positionspapier zum Thema Sustainable Finance in den Europapolitischen Positionen 2023<sup>2</sup>). Nachbesserungen sind zwar im Prozess auf EU-Ebene erfolgt, allerdings in nicht ausreichender Weise. Hier bedarf es weiterhin Nachbesserungen auf europäischer Ebene, um die unverhältnismäßige direkte und indirekte Berichtspflicht und die hieraus entstehenden Belastungen der Unternehmen einzudämmen.

Es bedarf zudem einer grundsätzlichen Überarbeitung der Schwellenwerte für die Unternehmensgrößen in der EU-Rechnungslegungsrichtlinie 2013/34/EU. Zwar wurden die finanziellen Schwellenwerte kürzlich inflationsbedingt angehoben. Allerdings bedarf es der Berücksichtigung und entsprechenden Abbildung in den Schwellenwerten der EU-Rechnungslegungsrichtlinie, dass die bisher als „groß“ definierten Unternehmen aus deutscher Perspektive als mittelständisch orientierte Unternehmen einzustufen sind.

Der Referentenentwurf berücksichtigt nicht, dass über den adressierten Anwendungsbereich hinaus sehr viele kleine und mittlere Unternehmen mittelbar von der Nachhaltigkeitsberichterstattung betroffen sind. Es bedarf folglich aus Sicht vieler Unternehmen im Rahmen der Überarbeitung der CSRD auf europäischer Ebene einer deutlicheren Einschränkung im Hinblick auf Nachhaltigkeitsangaben aus der Wertschöpfungskette. Das bisherige in Art. 29b Abs. 4 der CSRD verankerte „Value Chain Cap“ in Form des sog. Listed SME-Standard (derzeit liegt ein

---

<sup>1</sup> Vgl. u. a. DIHK-Stellungnahme Januar 2023 zum Entwurf der EU-Kommission zu einer Delegierten Verordnung betreffend Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) <https://www.dihk.de/resource/blob/96300/5cd1a4cf0e8fbd2e3aa18cf4aa98ef2a/eu-dihk-stellungnahme-csrd-data.pdf>

<sup>2</sup> <https://www.dihk.de/resource/blob/93896/7a525f290e4d839ca9ebbf33166facb5/eu-europapolitische-positionen-2023-data.pdf>

Entwurf eines LSME vor) berücksichtigt die Bedürfnisse der nicht kapitalmarktorientierten KMU nicht ausreichend. Es bedarf aus Sicht vieler Unternehmen der Verankerung eines „Value Chain Cap“ in Form eines künftigen praktikablen und die Bedürfnisse und Fähigkeiten der nicht kapitalmarktorientierten KMU sowie der berichtspflichtigen Unternehmen berücksichtigenden Voluntary SME-Standards (VSME). Zudem sollte klargestellt werden, dass große Unternehmen von ihren nicht berichtspflichtigen Zulieferern nicht alle Daten des LSME fordern müssen und dass die von den nicht berichtspflichtigen Unternehmen an die berichtspflichtigen Unternehmen zur Verfügung gestellten Informationen nicht indirekt prüfungspflichtig werden. (vgl. auch Anmerkungen zu §324b HGB-E).

Darüber hinaus sollte der Referentenentwurf noch dahingehend ergänzt werden, dass künftige Reporting-Anforderungen aufgrund anderer Anspruchsgrundlagen in Umsetzung des „Once-Only-Prinzips“ nur dann verlangt werden dürfen, wenn die geforderten Angaben nicht schon in der Nachhaltigkeitsberichterstattung enthalten sind. Die Komplexität der Reporting-Systeme der Unternehmen steigt mit jeder Anforderung weiter an.

#### **D. Anmerkungen zu einzelnen Regelungen des Referentenentwurfs**

##### **1. Anmerkungen zu Artikel 1, Änderungen des Handelsgesetzbuchs**

###### **1.1. Zum Erfüllungsaufwand der Wirtschaft**

Aus Sicht der gewerblichen Wirtschaft bestehen große Zweifel, ob der vom Referentenentwurf ermittelte und genannte, bereits sehr beeindruckende Betrag die Praxis tatsächlich ausreichend widerspiegeln kann. Die granularen Erfordernisse von CSRD sowie ESRS führen zu einem enormen Aufwand der direkt betroffenen Unternehmen.

Legt man die im Referentenentwurf geschätzten Kosten zugrunde, wird ein berichtspflichtiges Unternehmen durchschnittlich 56 TEUR einmaligen Erfüllungsaufwand zu tragen haben und einen laufenden jährlichen Erfüllungsaufwand von über 100 TEUR. Dieser Erfüllungsaufwand bezieht sich auf formale Berichtspflichten – ohne dass das jeweils betroffene Unternehmen einen inhaltlichen Beitrag zur Transformation leisten konnte. Die Belastung der ca. 13.200 oder ca. 15.000 betroffenen, berichtspflichtigen Unternehmen mit bürokratischen und kostenintensiven Berichtspflichten steigt folglich aus überwiegender Sicht immens und bindet bei den Unternehmen Ressourcen in erheblichem Umfang. Diese werden für Maßnahmen zur Steigerung von Innovation und Wettbewerbsfähigkeit und damit auch für Maßnahmen zur Erreichung der Nachhaltigkeitsziele fehlen.

Diese Belastung hat auch Auswirkungen auf den Wettbewerb. Für exportorientierte Unternehmen ist dies eine weitere zusätzliche und im internationalen Preiswettbewerb spürbare Belastung.

Unklar ist darüber hinaus, ob die aus Art. 8 Taxonomie-Verordnung resultierenden Angaben vom angegebenen Erfüllungsaufwand des Referentenentwurfs bereits berücksichtigt wurden.

Nicht thematisiert ist im Referentenentwurf jedoch der beachtliche Aufwand, welcher die mittelbar betroffenen Unternehmen in der Wertschöpfungskette der berichtspflichtigen Unternehmen betrifft. Die berichtspflichtigen Unternehmen haben in ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung auch Informationen aus der Wertschöpfungskette – up-stream und down-stream – aufzunehmen. Folglich sind auch nicht nachhaltigkeitsberichtspflichtige Geschäftspartner, Kunden wie Lieferanten der berichtspflichtigen Unternehmen, mittelbar betroffen (sog. Trickle-down-Effekt). Die in Art. 19a Abs. 3 CSRD und in den ESRS aufgenommenen Erleichterungen für die ersten drei Jahre sowie die Koppelung an den Berichtsumfang der kapitalmarkt-orientierten KMU kann diese Auswirkungen nur partiell und nur zeitweise eindämmen. Es bedarf einer zusätzlichen Verankerung eines neuen, deutlich enger definierten „Value Chain Cap“ in der CSRD, um den Trickle-down-Effekt zu reduzieren. Aus Sicht vieler Unternehmen bedarf es der Verankerung eines „Value Chain Cap“ in Form eines künftigen praktikablen und die Bedürfnisse und Fähigkeiten der nicht kapitalmarktorientierten KMU sowie der berichtspflichtigen Unternehmen berücksichtigenden Voluntary SME-Standards, vgl. auch oben.

Im Ergebnis spiegelt uns die gewerbliche Wirtschaft überwiegend, dass der vorliegende Referentenentwurf die aktuellen Bemühungen der Bundesregierung zur Bürokratieentlastung konkurrenziert. Umso mehr bedarf es des Einsatzes des federführenden Bundesjustizministeriums sowie der Bundesregierung auf europäischer Ebene für eine zeitnahe und grundsätzliche Überarbeitung von CSRD, ESRS und weiteren europäischen Regulierungen, um die aus überwiegender Sicht unverhältnismäßigen Regelungen zu beseitigen und die Belastungen der direkt und indirekt berichtspflichtigen Unternehmen (Trickle-down-Effekt) zu reduzieren.

Vor dem Hintergrund der aktuellen wirtschaftlichen Situation und den vielen Herausforderungen, u. a. auch der Transformation, muss es das Ziel sein, den Unternehmen wieder mehr Ressourcen für die eigentliche Wertschöpfung zu belassen. In der aktuellen Umfrage der IHK-Organisation zum Industriestandort<sup>3</sup> bildet die „Fülle und Verständlichkeit von bürokratischen Auflagen“, die Betriebe zu erfüllen haben, erneut das Schlusslicht in der Bewertung aller Standortfaktoren. Zusätzlich hat sich die Bewertung der Unternehmen erneut verschlechtert und erreicht mit der Note 5,2 ein mangelhaft (nach 4,8 im Jahr 2020).

## **1.2. Zu § 264 HGB**

Unklar sind die Folgen für die Befreiungsvorschrift des § 264 Abs. 3 HGB durch die Änderungen der Richtlinie 2013/34/EU in Form der Ergänzung der Nachhaltigkeitsberichterstattung. § 264 Abs. 3 HGB soll die Belastung von Tochterunternehmen in Konzernen reduzieren. Durch den Gesamtverweis auf die Richtlinie 2013/34/EU fordert § 264 Abs. 3 Nr. 3a HGB einen vollständigen Konzernlagebericht des Mutterunternehmens, ggf. mit Nachhaltigkeitsberichterstattung, soweit das Mutterunternehmen dem Anwendungsbereich des § 315b HGB unterfällt. Finanzberichterstattung und Nachhaltigkeitsberichterstattung werden folglich miteinander

---

<sup>3</sup> <https://www.dihk.de/de/themen-und-positionen/wirtschaftspolitik/industriepolitik/versetzungsgefahr-fuer-den-industriestandort-deutschland--108996>

verknüpft. Dies scheint im Widerspruch zu anderen Regelungen des RefE zu stehen, in welchen eine Trennung der Befreiungsmöglichkeiten vorgesehen ist. Es erscheint nicht angemessen, wenn ein Tochterunternehmen die Erleichterungen nach § 264 Abs. 3 HGB für seine finanzielle Berichterstattung nicht in Anspruch nehmen kann, da das Mutterunternehmen keinen Nachhaltigkeitsbericht erstellt hat und das Tochterunternehmen selbst auch nicht nachhaltigkeitsberichtspflichtig gewesen wäre.

### **1.3. Zu § 267 Abs. 4 Satz 2 HGB**

Bei Umwandlungen würde die Nachhaltigkeitsberichterstattungspflicht entstehen, wenn die Voraussetzungen der Größenkriterien nach § 267 Abs. 3 HGB oder bei kapitalmarktorientierten Unternehmen nach § 267 Abs. 1 HGB bereits am ersten Abschlussstichtag nach der Umwandlung vorliegen. Verschmelzen beispielsweise zwei nicht berichtspflichtige Unternehmen zu einem berichtspflichtigen Unternehmen, so könnten z. B. die nötige Wesentlichkeitsanalyse, die erforderliche Datenerhebung oder auch die Einrichtung nötiger Zuständigkeiten und Berichtsstrukturen im verschmolzenen Unternehmen nicht vorbereitet werden. Es ist folglich eine entsprechende Regelung nach § 267 Abs. 4 Satz 1 HGB erforderlich, die auch in Fällen der Umwandlung die Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung daran anknüpft, dass die Größenkriterien in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren von dem umgewandelten Unternehmen erfüllt werden. Auch bei weiteren Konstellationen könnte die Nachhaltigkeitsberichterstattungspflicht entstehen, ohne dass für die Unternehmen ausreichend Zeit zur Einrichtung von entsprechenden Strukturen, der Durchführung der Wesentlichkeitsanalyse etc. besteht.

### **1.4. Zu §§ 289 Abs. 3a, 315 Abs. 3a HGB-E**

§ 289 Abs. 3a HGB-E sieht im Lagebericht eine Angabe und Erläuterung von Ressourcen ohne physische Substanz, von denen das Geschäftsmodell abhängt, vor. Laut der Definition der CSRD in Art. 2 Nr. 19 soll es sich um die „wichtigsten immateriellen Ressourcen ohne physische Substanz, von denen das Geschäftsmodell des Unternehmens grundlegend abhängt und die eine Wertschöpfungsquelle für das Unternehmen darstellen“, handeln. Die Begründung nennt als Beispiel die Qualifikation und Loyalität der Arbeitnehmer oder die Qualität der Beziehung zu Interessenträgern. Zum einen besteht Unsicherheit bei den Unternehmen, was alles unter den Begriff „wichtigste immaterielle Ressource ohne physische Substanz“ verstanden werden kann, zum anderen wird gebeten, klarzustellen, dass es nur der qualitativen Angabe bedarf.

### **1.5. Zu §§ 289b, 315b HGB-E**

Eine Befreiung von der Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht besteht nach § 289b Abs. 2 Nr. 2 sowie Abs. 3 Nr. 2 HGB-E (bzw. § 315b Abs. 2 und Abs. 3 HGB-E) nur, wenn das Unternehmen „und seine Tochterunternehmen in den Konzernlagebericht“ einbezogen werden. Unklar ist, ob in diesem Zusammenhang berücksichtigt werden kann, dass das Tochterunternehmen nach § 290 i.V.m § 296 HGB nicht in den Konsolidierungskreis aufgenommen wurde. Damit die Regelung nach § 296 HGB nicht gegenstandslos wird, sollte darauf Bezug genommen werden, dass auch im Rahmen von § 289b Abs. 2 Nr. 2 sowie Abs. 3 Nr. 2

HGB-E (bzw. § 315b Abs. 2 und Abs. 3 HGB-E) die Erleichterungen nach § 296 HGB Anwendung finden.

### **1.6. Zu § 289c HGB-E, Inhalt Nachhaltigkeitsbericht**

Zahlreiche Unternehmen sind bereits im Nachhaltigkeitsbereich engagiert und aktiv. So haben viele Unternehmen sich für das EMAS-Umweltmanagementsystem entschieden oder führen verschiedene ISO-Zertifizierungen, wie z. B. für Qualitätsmanagement (ISO 9001), Umweltmanagement (ISO 14001) und Energiemanagement (ISO 50001), durch, die jährlich in mehrtägigen Audits durch die externen Auditoren geprüft und zertifiziert werden. Diese bereits im Unternehmen vorliegenden Zertifizierungen und Auditierungen müssen so in die Nachhaltigkeitsberichterstattung einbezogen werden können, dass diese Unternehmen keine doppelten Berichte oder Prüfungen durchführen müssen. Dies gilt auch für den Konzernnachhaltigkeitsbericht.

Unternehmen, die eine Umwelterklärung nach der EMAS-Verordnung (EG) Nr. 1221/2009 veröffentlichen, müssen diese durch einen zugelassenen Umweltgutachter validieren lassen. Ihnen wird in der ESRS 1, Ziffer 120, explizit die Möglichkeit eingeräumt, diese Informationen durch Verweis aufzunehmen. Damit die Unternehmen diese Möglichkeit rechtssicher nutzen können, sollte diese Möglichkeit auch im nationalen Recht zugelassen werden.

### **1.7. Zu § 289e HGB-E**

Mit der Offenlegung der umfangreichen Informationen, die gemäß § 289b HGB-E in Verbindung mit den ESRS in den Nachhaltigkeitsbericht aufzunehmen sind, sehen weiterhin viele Unternehmen die Gefahr, dass Geschäftsgeheimnisse offengelegt werden müssen und damit Wettbewerbsnachteile entstehen. Insofern besteht Unsicherheit, ob die Regelung des § 289e HGB-E ausreichend ist, um die Offenlegung von Geschäftsgeheimnissen und Firmeninterna zu vermeiden.

### **1.8. Zu §§ 289g, 315e HGB-E**

Die Einführung der Offenlegung im sog. ESEF-Format für kapitalmarktorientierte Unternehmen war für die betroffenen Unternehmen sehr fordernd und hat gezeigt, dass trotz großen Bemühens der Unternehmen Fehler bei der Überführung in das XHTML-Format sowie bei der XBRL-Auszeichnung nicht ausgeschlossen werden konnten. Änderungen bei der Auszeichnung bedürften der erneuten Aufstellung durch Vorstand/Geschäftsführung und Prüfung durch den Aufsichtsrat und Nachtragsprüfung nach § 316 Abs. 3 Satz 1 HGB. Der Großteil, der von der neuen Nachhaltigkeitsberichterstattung betroffenen Unternehmen, wird sich erstmals mit dem sog. ESEF-Format befassen müssen. Der RefE sieht – statt bisher die Offenlegung – jedoch bereits die Aufstellung des Nachhaltigkeitsberichts im sog. ESEF-Format vor.

In der Praxis wird neben der geschilderten Problematik beispielsweise auch die Praktikabilität bei der Aufstellung durch den Vorstand/Geschäftsführung sowie Vorlage und Prüfung durch den Aufsichtsrat im ESEF-Format hinterfragt. Wir regen daher aus überwiegender Sicht an, die



Aufstellung des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts bzw. des (Konzern-)Lageberichts von den Formatvorgaben zu trennen. Dies würde auch die personelle Belastung im ersten Quartal in den betroffenen Unternehmen entspannen.

### **1.9. Zu § 315b HGB-E**

§ 315b Abs. 1 nimmt nur Bezug auf die Größenkriterien des § 293 Abs. 1 und 2 HGB. Es besteht folglich Unsicherheit, ob die Regelung des § 296 HGB auch in Bezug auf den Nachhaltigkeitsbericht Anwendung findet. Wir bitten daher um Klarstellung, dass Tochtergesellschaften, welche nach § 296 HGB nicht konsolidiert werden müssen, auch nicht in den Konzernnachhaltigkeitsbericht aufgenommen werden müssen, die Kriterien zum Konsolidierungskreis auch für die Nachhaltigkeitsberichterstattung Anwendung finden bzw. durch die Erweiterung des Konzernlageberichts um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht die Kriterien zum Konsolidierungskreis unverändert bleiben.

### **1.10. Zu § 324b HGB-E**

Durch die Prüfung des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts darf keine indirekte Prüfung der Geschäftspartner bzw. der von den Geschäftspartnern übermittelten Informationen aus der Wertschöpfungskette resultieren, denn diese sind von der Richtlinie nicht erfasst aber durch die tatsächliche Umsetzung signifikant betroffen. Die Geschäftspartner aus der Wertschöpfungskette sind voraussichtlich nur teilweise selbst berichts- und damit prüfungspflichtig. Würde die Vorgabe der Prüfung in § 324b HGB-E dazu führen, dass die selbst nicht berichts- und prüfungspflichtigen Unternehmen aus der Wertschöpfungskette die vom Geschäftspartner geforderten Daten prüfen lassen müssten, würden Aufwand und Kosten in diesen mittelbar betroffenen Unternehmen nochmals ansteigen und der Anwendungsbefehl des Gesetzes contra legem ausgeweitet. Der vielfach dargestellte Trickle-down-Effekt der EU-Regulierung würde weiter verstärkt werden. Soweit auf nationaler Ebene eine entsprechende Lösung nicht möglich sein sollte, bedarf es aus Sicht vieler Unternehmen einer entsprechenden Regelung auf europäischer Ebene.

Zur Frage, wer den Nachhaltigkeitsbericht prüfen soll, besteht eine vielschichtige und sehr diverse Diskussion in der gewerblichen Wirtschaft, die noch nicht abgeschlossen ist.

Manche Unternehmen, insbesondere größere oder kapitalmarktorientierte Unternehmen, unterstützen die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts durch Wirtschaftsprüfer, da sie Synergien zur Prüfung der finanziellen Berichterstattung aufgreift und somit Abstimmungsaufwand und ggfs. Kosten reduziert. Diese Unternehmen betonen, dass die Fokussierung auf Wirtschaftsprüfer die Stärkung der Nachhaltigkeitsberichterstattung und die Gleichstellung mit der Finanzberichterstattung fördere.

Allerdings wird von anderen künftig prüfungspflichtigen Unternehmen befürchtet, dass die künftig ca. 12.000 bis 15.000 prüfungspflichtigen Unternehmen Schwierigkeiten bekommen könnten, einen Prüfer für ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung, welche bekanntlich mit



überaus engen zeitlichen Vorgaben versehen ist, zu finden. Sie haben bereits Signale erhalten, dass manche Wirtschaftsprüfer die Nachhaltigkeitsberichterstattung aus Kapazitätsgründen nicht anbieten werden können. Der Gesetzgeber ist aus Sicht der IHK-Organisation gehalten, diese sich andeutenden praktischen Schwierigkeiten schon jetzt proaktiv zu berücksichtigen.

Insofern werden auch Auswirkungen auf den Wirtschaftsprüfungsmarkt insgesamt erwartet. Von einigen Unternehmen wird die nachvollziehbare Forderung erhoben, dass die Verfügbarkeit ausreichender und qualifizierter Wirtschaftsprüfer sichergestellt werden muss; den berichtspflichtigen Unternehmen dürfe andernfalls kein Nachteil entstehen. Darüber hinaus werden durch einen engen Nachhaltigkeitsprüfungsmarkt auch negative Folgen bei den Prüfungsentgelten für die prüfungspflichtigen Unternehmen erwartet. Die Vermutung liegt nicht fern, dass die damit einhergehenden Marktverzerrungen politisch akzeptiert werden.

Einige Unternehmen sehen die Lösung in der Öffnung der Prüfungsberechtigung. Bisher sieht der RefE vor, dass die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts ausschließlich Wirtschaftsprüfern zugewiesen wird. Technische Sachverständige, Umweltgutachter und geeignete akkreditierte Zertifizierungsstellen werden von diesen Unternehmen als potenzielle Nachhaltigkeitsprüfer angesehen. Dies könnte auch Synergien mit ohnehin notwendigen Validierungen bzw. Zertifizierungsaudits der Unternehmen und damit Ressourcenoptimierungspotenzial ergeben. Denn aktuell besteht bei einigen Unternehmen die Sorge vor „doppelten Berichts- und Prüfpflichten“ in Bezug auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung und Prüfung der Umwelterklärung nach der EMAS-Verordnung oder dem Energie-Audit nach dem Energieeffizienzgesetz. Auch weisen viele EMAS-zertifizierte Unternehmen darauf hin, dass das branchenspezifische Wissen der Umweltgutachter sehr wertvoll für die Weiterentwicklung von Maßnahmen zum Umwelt- und Klimaschutz sowie für die nachhaltige Entwicklung sei.

In jedem Fall sollte sichergestellt sein, dass bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung etablierte Instrumente des Umweltmanagements wie EMAS berücksichtigt werden, wie es auch die European Sustainability Reporting Standards (ESRS 1, Tz. 121) vorsehen. Doppelte Prüfungen für die entsprechenden Informationen bzw. Daten im Nachhaltigkeitsbericht sind unbedingt zu vermeiden.

Angesichts der vorstehenden Argumente bedarf es daher einer ausführlichen Diskussion dieses Aspekts unter Einbeziehung allerverschiedenen Interessen sowie einer sorgfältigen Abwägung der Vor- und Nachteile der geplanten Regelung zur Prüfungsberechtigung.

### **1.11. Zu den §§ 331ff. HGB-E**

Die ESRS sind erst spät zur Verfügung gestellt worden, die EU-Kommission hat eine sprachliche Nachbesserung angekündigt, es gibt weiterhin viele Auslegungs- und Anwendungsfragen, die nur unverbindlich von der EFRAG-Plattform beantwortet werden. Die Prüfungsmaßstäbe für den (Konzern)Nachhaltigkeitsbericht sind unklar. So bestehen auch bei vielen Unternehmen große Unsicherheiten im Hinblick auf die Durchführung der (doppelten)

Wesentlichkeitsanalyse, z. B. bei der Bemessung unternehmensindividueller Schwellenwerte oder den Umfang und die Art der Einbeziehung von Interessenträgern.

Es bedarf folglich aus überwiegender Sicht eines „Einführungszeitraums“, in welchem zumindest die an den Nachhaltigkeitsbericht anknüpfenden Sanktionen ausgesetzt oder zumindest maßgeblich reduziert sein sollten. Dieser „Einführungszeitraum“ muss in das CSRD-Umsetzungsgesetz aufgenommen werden.

Unklar ist auch das Verhältnis der sog. Richtlinie zur Stärkung der Verbraucher für den ökologischen Wandel (2024/825) sowie der künftigen sog. Green Claims Richtlinie (COM 2023/166) zur Nachhaltigkeitsberichterstattung.

## **2. Anmerkungen zu Artikel 2 Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch**

Im ersten einzusetzenden Artikel zur Konzernnachhaltigkeitsberichtspflicht stellt sich die Frage zur Behandlung von aufsichtsrechtlich sog. kleinen und nicht komplexen Instituten. Es scheint, als ob diese nach der CSRD in Art. 19a Abs. 6 privilegierten Unternehmen zunächst nach Absatz 1 verpflichtet sind, einen Nachhaltigkeitsbericht zu erstellen, bevor sie nach Absatz 3 ab dem Geschäftsjahr beginnend nach dem 1. Januar 2026 einen verkürzten Nachhaltigkeitsberichts erstellen müssten. Wir bitten um Prüfung und Klärung.

Im zweiten einzusetzenden Artikel zur Konzernnachhaltigkeitsberichtspflicht scheint der RefE in Absatz 1 über eine 1:1-Umsetzung der Richtlinie hinauszugehen. Der RefE nimmt in Absatz 1 Nr. 2 neben den kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen auch Mutterunternehmen, die den Vorschriften des Ersten oder Zweiten Unterabschnitts des Vierten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB unterliegen, in die Konzernnachhaltigkeitsberichtspflicht ab dem Geschäftsjahr 2024 auf. Wir verstehen Art. 5 Abs. 2 b) CSRD dahingehend, dass Unternehmen, die per Verweis, z. B. durch § 340i Abs. 3 HGB, den genannten Unterabschnitten unterworfen werden, erst ein Jahr später als vom RefE vorgesehen einen Konzernnachhaltigkeitsbericht erstellen müssten.

## **3. Anmerkungen zu Artikel 3 Änderung des Lieferkettensorgfaltspflichtengesetzes**

Eine Befreiung von Berichtspflichten nach dem Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz für diejenigen Unternehmen, die einer Pflicht zur Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts unterliegen, entspricht dem verfassungsrechtlich Gebot der Verhältnismäßigkeit. Es wird von vielen Unternehmen positiv bewertet, dass dadurch doppelte Berichtspflichten vermieden werden. Ebenfalls begrüßenswert ist die Wahlfreiheit für Unternehmen in § 10 Abs. 6 LkSG-E.

Das ist aber nicht ausreichend, um die neuen Nachhaltigkeitsberichtspflichten für Unternehmen tragfähig zu gestalten. Denn weiterhin entsteht aus ganz überwiegender Sicht der Unternehmen eine in ihrer gesamten Ausgestaltung unverhältnismäßige Nachhaltigkeitsberichterstattungspflicht: Diese wird auch künftig bestehen, so dass diese „Entlastung“ von vielen betroffenen Unternehmen nicht als tatsächliche Entlastung empfunden wird. Die vorgelagerten umfangreichen Prozessschritte, Wesentlichkeitsanalyse, Due-Diligence-Prüfung und die

umfangreiche Datenerhebung und -Analyse sowie die Ermittlung der Angaben nach Art. 8 der EU-Taxonomieverordnung sind für die betroffenen Unternehmen als immens anzusehen.

Weiterhin sind die Unternehmen, die einen Nachhaltigkeitsbericht erstellen und die die Möglichkeit der Ersetzung nach § 10 Abs. 5 oder Abs. 6 LkSG-E nutzen, verpflichtet, eine Grundsatzklärung über ihre Menschenrechtsstrategie abzugeben und damit auch ein entsprechendes Risikomanagement einzurichten, entsprechende Risikoanalysen zu erstellen und ihren Sorgfaltspflichten nachzukommen.

Es fehlt bislang an einer rechtlichen Absicherung, dass die zuständige Behörde ihre weiteren Befugnisse nach §§ 14ff. LkSG nicht nutzt, um ggf. weitere Auskünfte, Informationen etc. des Unternehmens zu erlangen, die mit dem Bericht nach § 10 Abs. 5 und 6 LkSG-E aber bereits grundsätzlich erfüllt wurden. Seitens der zuständigen Behörde nach dem LkSG muss der Nachhaltigkeitsbericht, wie offengelegt, akzeptiert werden.

Fraglich ist, warum nach § 12 Abs. 3 LkSG-E der Nachhaltigkeitsbericht der Behörde erneut eingereicht werden muss. Der Nachhaltigkeitsbericht ist als Teil des Lageberichts bereits beim Unternehmensregister offenzulegen sowie nach § 10 Abs. 5 LkSG-E auf der Internetseite des Unternehmens aufzunehmen. Eine Mitteilung, dass der Nachhaltigkeitsbericht beim Unternehmensregister offengelegt wurde, ist ausreichend für den Gesetzeszweck.

Die in § 12 Abs. 4 LkSG-E geregelte Verschiebung der Fälligkeit von Berichten für das Geschäftsjahr 2023 muss in die Umsetzungsvorgaben des Bundesamtes für Wirtschaft und Ausführungkontrolle (BAFA) übernommen werden. Derzeit ist die Frist laut BAFA noch der 31. Mai 2024. Diese Entlastung kommt für viele Unternehmen aber zu spät bzw. ist nicht ausreichend: Wegen der bisher kommunizierten Frist bereiten Unternehmen das Ausfüllen des BAFA-Fragebogens schon vor. Hinzu kommt, dass Unternehmen, die in den Anwendungsbereich des LkSG fallen und die erstmalig einen Nachhaltigkeitsbericht für das Geschäftsjahr 2025 erstellen müssen, für das Geschäftsjahr 2024 zunächst noch nach den Vorgaben des BAFA berichten müssen.

#### **4. Anmerkungen zum Energiewirtschaftsgesetz**

Unternehmen aus dem Bereich der Energieinfrastruktur befürchten, dass sie durch die bereits bestehenden Verweise nach § 6b Abs. 1 Energiewirtschaftsgesetz auch nachhaltigkeitsberichtspflichtig werden könnten. Dies könnte unabhängig von ihrer Rechtsform zutreffen, soweit sie als große Unternehmen gelten. Dies würde über die CSRD hinausgehen. Deshalb sollte geprüft werden, ob dies tatsächlich angemessen ist oder es nicht einer Ausnahme bedarf.

## **E. Ergänzende Informationen**

### **a. Ansprechpartner mit Kontaktdaten**

Annika Böhm, Bereich Recht, [boehm.annika@dihk.de](mailto:boehm.annika@dihk.de)

Hauke Dierks, Bereich Energie, Umwelt Industrie, [dierks.hauke@dihk.de](mailto:dierks.hauke@dihk.de)

Dr. Jan Greitens, Bereich Wirtschafts- und Finanzpolitik, Mittelstand, [greitens.jan@dihk.de](mailto:greitens.jan@dihk.de)

Katharina Hurka, Bereich Energie, Umwelt Industrie, [Hurka.katharina@dihk.de](mailto:Hurka.katharina@dihk.de)

Cornelia Upmeier, Bereich Gesundheitswirtschaft, Beschäftigung, Organisationsentwicklung, [upmeier.cornelia@dihk.de](mailto:upmeier.cornelia@dihk.de)

Natascha Waltke, Bereich Gesundheitswirtschaft, Beschäftigung, Organisationsentwicklung, [waltke.natascha@dihk.de](mailto:waltke.natascha@dihk.de)

### **b. Beschreibung DIHK**

#### **Wer wir sind:**

Unter dem Dach der Deutschen Industrie- und Handelskammer (DIHK) sind die 79 Industrie- und Handelskammern (IHKs) zusammengeschlossen. Unser gemeinsames Ziel: Beste Bedingungen für erfolgreiches Wirtschaften.

Auf Bundes- und Europaebene setzt sich die DIHK für die Interessen der gesamten gewerblichen Wirtschaft gegenüber Politik, Verwaltung und Öffentlichkeit ein. Denn mehrere Millionen Unternehmen aus Handel, Industrie und Dienstleistung sind gesetzliche Mitglieder einer IHK - vom Kiosk-Besitzer bis zum Dax-Konzern. So sind DIHK und IHKs eine Plattform für die vielfältigen Belange der Unternehmen. Diese bündeln wir in einem verfassten Verfahren auf gesetzlicher Grundlage zum Gesamtinteresse der gewerblichen Wirtschaft und tragen so zum wirtschaftspolitischen Meinungsbildungsprozess bei.

Grundlage unserer Stellungnahmen sind die wirtschaftspolitischen/europapolitischen Positionen und beschlossenen Positionspapiere der DIHK unter Berücksichtigung der der DIHK bis zur Abgabe der Stellungnahme zugegangenen Äußerungen der IHKs und ihrer Mitgliedsunternehmen.

Darüber hinaus koordiniert die DIHK das Netzwerk der 150 Auslandshandelskammern, Delegationen und Repräsentanzen der Deutschen Wirtschaft in 93 Ländern.