

**27.09.24**

## **Stellungnahme** des Bundesrates

---

### **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**

Der Bundesrat hat in seiner 1047. Sitzung am 27. September 2024 beschlossen, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Absatz 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

#### 1. Zum Gesetzentwurf allgemein

- a) Der Bundesrat begrüßt die grundsätzliche 1:1 Umsetzung der EU-Richtlinie 2022/2464 (Corporate Sustainability Reporting Directive) sowie die punktuelle Anpassung bestehender Rechtsrahmen zur Vermeidung von Doppelberichtspflichten.
- b) Der Bundesrat stellt fest, dass durch die Umsetzung der EU-Richtlinie 2022/2464 eine erhebliche Mehrbelastung für die Unternehmen entsteht. Um die Berichtspflichten der CSRD zu erfüllen, müssen sowohl die direkt als auch die indirekt betroffenen Unternehmen neue Strukturen aufbauen, enorme Ressourcen aufwenden und Bürokratiekosten tragen. Die Bundesregierung sollte sich daher erneut auf EU-Ebene für eine Überarbeitung der Richtlinie sowie der Berichtsstandards einsetzen, um insbesondere die nötigen Angaben im Nachhaltigkeitsbericht zu reduzieren. Darüber hinaus bittet der Bundesrat auch im weiteren Verfahren der Richtlinienumsetzung alle Möglichkeiten zu prüfen und alle Spielräume auszunutzen, um die mit ihr verbundenen Belastungen für die Unternehmen im Rahmen des europä-

rechtlich Zulässigen zu begrenzen oder zu reduzieren.

- c) Aus Sicht des Bundesrates ist es bei der künftigen Anpassung der CSRD durch den europäischen Gesetzgeber zum Schutz kleiner und mittlerer Unternehmen insbesondere geboten, einen sog. „Value-Chain-Reporting-Cap“ einzuführen, also zu bestimmen, dass KMU, die den Anforderungen der in Aufstellung befindlichen freiwilligen Berichtsstandards entsprechen, von Geschäftspartnern im unmittelbaren Anwendungsbereich der CSRD nicht mit darüber hinausgehenden Informationsbegehren belastet werden dürfen. Den dem Anwendungsbereich unterliegenden Unternehmen wäre im Gegenzug zu gestatten, aufgrund dieser Regelung fehlende Informationen durch einen Verweis auf die Begrenzung von Auskunftspflichten zu ersetzen, beziehungsweise gegebenenfalls auf Grundlage vernünftiger und im Bericht transparent gemachter Annahmen zu schätzen.

Begründung:

Die im Gesetzentwurf und seiner Begründung zum Ausdruck kommende Absicht, die Richtlinie (EU) 2022/246 1:1 umzusetzen und auf über das unionsrechtlich zwingende Maß hinausgehende Belastungen für die Wirtschaft zu verzichten, ist ausdrücklich zu begrüßen.

Der Gesetzentwurf schätzt den für die Wirtschaft entstehenden Erfüllungsaufwand auf jährlich 1,4 Mrd. Euro., wobei mittelbare Belastungen für nicht berichtspflichtige Unternehmen durch sog. Kaskadeneffekte nicht berücksichtigt sind. Hierbei handelt es sich um eine massive Zusatzbelastung der Wirtschaft, die dem allgemeinen Bemühen um Bürokratieentlastung zuwiderläuft.

Die Bundesregierung sollte sich deshalb bereits parallel zur Richtlinienumsetzung auf europäischer Ebene für eine Überarbeitung und Reduktion der Berichtspflichten einsetzen. Zudem sollten auch im Rahmen der weiteren Richtlinienumsetzung alle Spielräume zur Begrenzung der für die Unternehmen entstehenden Belastungen ausgeschöpft werden.

Besonders kleine und mittlere Unternehmen bedürfen eines über die aktuelle Rechtslage hinausgehenden Schutzes vor durchgereichten Informationsanforderungen durch dem Anwendungsbereich der CSRD unterliegende Unternehmen (sog. Trickle-down-Effekt). Erreicht werden könnte dies durch die Festsetzung eines - praxisgerecht ausgestalteten - künftigen freiwilligen Berichtsstandards als Maximalanforderung.

2. Zum Gesetzentwurf allgemein

- a) Die Umsetzung der CSRD-Berichtspflichten ist für die Unternehmen mit vielfältigen Herausforderungen, mit beträchtlichen Implementierungskosten

sowie ausgesprochen umfangreichen jährlichen Berichtspflichten verbunden. Die Umsetzung der umfangreichen europäischen Nachhaltigkeitsberichterstattung verursacht in der Wirtschaft jedes Jahr zusätzliche Bürokratiekosten in Höhe von circa 1,6 Milliarden Euro. Im Durchschnitt entstehen jedem berichtspflichtigen Unternehmen mehr als 100 000 Euro zusätzliche Bürokratiekosten pro Jahr. Die zusätzlichen Bürokratiekosten für den Mittelstand bleiben in der Kostenschätzung der Bundesregierung unberücksichtigt, obwohl auch kleine und mittlere Unternehmen durch Einbindung in die Wertschöpfungsketten massiv von den neuen Berichtspflichten belastet werden.

- b) Der Bundesrat stellt fest, dass die hohe zusätzliche Bürokratiebelastung durch die Umsetzung der CSRD-Richtlinie der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Volkswirtschaft schadet.
- c) Besonders kritisch ist, dass die Unternehmen für die Erledigung der Berichtspflichten viele gut ausgebildete Fachkräfte einsetzen müssen. Aufgrund des Fachkräftemangels stehen den Unternehmen nur begrenzte Fachkräfteresourcen zur Verfügung. Die Fachkräfte, die für die Erledigung von Berichtspflichten eingesetzt werden, fehlen häufig für die Entwicklung und Umsetzung von nachhaltigen und ressourcenschonenden Projekten. Die umfangreiche europäische Nachhaltigkeitsberichterstattung könnte sich dadurch nachteilig auf die angestrebte Transformation der Wirtschaft auswirken.
- d) Vor diesem Hintergrund erinnert der Bundesrat die Bundesregierung nachdrücklich an ihre Ankündigung in der Wachstumsinitiative, sich bei der Kommission dafür einzusetzen, die sehr umfangreichen Vorgaben zum Inhalt der CSRD-Nachhaltigkeitsberichterstattung deutlich zu reduzieren. Der Bundesrat verweist darauf, dass die Kommission selbst mehrfach angekündigt hat, die auf europäischen Vorgaben beruhenden Berichtspflichten um 25 Prozent reduzieren zu wollen. Dementsprechend sollte eine Reduktion der Gesamtheit der Berichtspflichten zur europäischen Nachhaltigkeitsberichterstattung um mindestens 25 Prozent angestrebt werden.
- e) Die Bundesregierung kündigte in ihrer Wachstumsinitiative zudem an, spürbare Erleichterungen für den Mittelstand zu schaffen, indem sie verbindliche Standards festlegt, nach denen Unternehmen für ihre Informationsgewinnung bei KMU in ihrer Lieferkette Informationen abfragen dürfen. Im vorliegenden Gesetzentwurf sind entsprechende Regelungen nicht

enthalten. Der Bundesrat fordert deshalb eine zeitnahe Festlegung der verbindlichen Standards, um die zusätzliche Belastung des Mittelstands durch die neuen CSRD-Berichtspflichten zu begrenzen. Der Bundesrat betont, dass die Standards möglichst einfach und praxisgerecht sein müssen und deshalb unter Einbeziehung der Wirtschaftsverbände erarbeitet werden sollten. Geprüft werden sollte die Verwendung von Standardwerten und standardisierten Erklärungen.

- f) Der Bundesrat begrüßt, dass im Hinblick auf das Lieferkettengesetz doppelte Berichtspflichten nach Möglichkeit vermieden werden sollen. Jedoch sind in den letzten Jahren im Bereich der Nachhaltigkeit etliche weitere Gesetze, Verordnungen und Richtlinien auf nationaler und europäischer Ebene erlassen beziehungsweise angestoßen worden (zum Beispiel internationale Nachhaltigkeitsberichterstattung, Taxonomie-Verordnung, SFRD, CSDDD, CBAM, entwaldungsfreie Lieferkette, Entgelttransparenzgesetz, etc.), deren Einhaltung seitens der Wirtschaft durch neue Berichtspflichten aktiv nachgewiesen werden muss. Die Einschätzung des NKR, dass mit der Einführung der umfassenden CSRD-Nachhaltigkeitsberichterstattung weitere, auch nationale Berichtspflichten obsolet werden könnten, erscheint daher folgerichtig. Der Bundesrat fordert die Bundesregierung deshalb auf, sämtliche nationalen Berichtspflichten, die durch die Einführung der umfassenden europäischen Nachhaltigkeitsberichterstattung künftig ganz oder weit überwiegend obsolet geworden sind, unverzüglich abzuschaffen, um unnötige Doppelbelastungen zu vermeiden. Der Bundesrat hält das Ausschöpfen dieses Entlastungspotenzials für zwingend geboten, weil die zusätzliche Bürokratiebelastung der Wirtschaft durch die Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht durch Entlastungen der Wirtschaft an anderer Stelle ausgeglichen wird. Zudem sollten die diversen nachhaltigkeitsbezogenen Berichterstattungspflichten vereinfacht und nach Möglichkeit auch zusammengelegt werden.
- g) Damit doppelte Berichtspflichten künftig vermieden werden, sind bei der Umsetzung von EU-Recht (beispielsweise der Entwaldungskettenverordnung) Ausnahmen für Unternehmen vorzusehen, die bereits der Nachhaltigkeitsberichterstattung unterliegen.

### 3. Zum Gesetzentwurf allgemein

Der Bundesrat nimmt wahr, dass nichtkapitalmarktorientierte kleine und mittlere Unternehmen (KMU), die nicht berichtspflichtig sind, oftmals über Kaskaden-Effekte mittelbar von den Nachhaltigkeitsberichterstattungsanforderungen betroffen sind. Für sie gilt es weiterhin, auf praxisgerechte, verhältnismäßige und umsetzbare freiwillige Berichtsstandards für KMU hinzuwirken [vgl. Ziffer 32 BR-Drucksache 129/24 (Beschluss) vom 26. April 2024].

Daher wiederholt der Bundesrat die Bitte an die Bundesregierung, sich auf europäischer Ebene für eine Harmonisierung und weitere Vereinfachung der umfangreichen Nachhaltigkeitsberichterstattungsanforderungen einzusetzen, um unverhältnismäßige Belastungen der Unternehmen zu vermeiden. Dies ist auch bei den laufenden Arbeiten auf EU-Ebene zu dem freiwilligen Berichterstattungsstandard für KMU ein wichtiger zu berücksichtigender Aspekt, um eine einheitliche Berichtsmöglichkeit für KMU zu schaffen und den Trickle-Down-Effekt möglichst einzuschränken.

### 4. Zum Gesetzentwurf allgemein

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob eine praxisgerechte und verhältnismäßige Regelung zur verpflichtenden Nachhaltigkeitsberichterstattung bei kleinen und mittleren Versicherungsunternehmen aufgenommen werden kann.

#### Begründung:

Für kleine und mittlere Versicherungsunternehmen sollte eine für die Versicherungsbranche passgenauere Ausnahmedefinition bei der Umsetzung der verpflichtenden Nachhaltigkeitsberichterstattung verankert werden. Dem Gedanken der Proportionalität könnte bei der Umsetzung der europäischen CSRD-Richtlinie dadurch Rechnung getragen werden, dass die im Gesetzentwurf für Unternehmen der betrieblichen Altersversorgung vorgesehene Ausnahme auf alle Versicherungsunternehmen ausgeweitet wird.

Der Bundesrat begrüßt diese Berücksichtigung von Proportionalitätsgesichtspunkten für Unternehmen der Altersversorgung. So besteht im Rahmen des Gesetzentwurfs für Pensionsfonds und Pensionskassen (betriebliche Altersversorgung) der Schwellenwert von 500 Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern. Ab diesem besteht die Verpflichtung zur vollständigen Nachhaltigkeitsberichterstattung im Rahmen der CSRD-Richtlinie. Diese Beibehaltung des Schwellenwertes ist eine sachgerechte und pragmatische Lösung.

Es erscheint daher konsequent und praxisgerecht, diese Ausnahme auf alle

Unternehmen der Versicherungsbranche auszuweiten. Die Geschäftsmodelle der Einrichtungen betrieblicher Altersvorsorge und der Versicherer sind in diesem Bereich vergleichbar. Ebenso haben beispielsweise Versicherungsvereine per Definition keinen Zugang zum Kapitalmarkt. Somit kann der gewünschte Regelungseffekt der Nachhaltigkeitsberichterstattung bei ihnen kaum greifen.

5. Zu Artikel 1 Nummer 6 (§ 289b Absatz 2 bis 5 HGB)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob mit den Regelungen des § 289b Absatz 2 bis 5 HGB zur Befreiung von der Nachhaltigkeitsberichterstattung ungewollt negative Auswirkungen auf den Verbriefungsmarkt verbunden sein können.

Begründung:

Zur Verbesserung der Finanzierungsmöglichkeiten von Unternehmen hat das Bundesfinanzministerium mehrfach auf die Chancen von Verbriefungen hingewiesen. Es wäre kontraproduktiv, die Möglichkeiten für Verbriefungen eventuell ungewollt durch die Einführung der Nachhaltigkeitsberichterstattung einzuschränken. Verbriefungszweckgesellschaften werden in der Regel hohe Positionen übertragen. Zur Refinanzierung emittieren die Zweckgesellschaften häufig Anleihen am Kapitalmarkt. Ebenso häufig sind diese übertragbaren Wertpapiere an einem regulierten Markt der EU notiert, weshalb das Konzernprivileg auch im Falle einer Konsolidierung mit dem Mutterunternehmen gemäß § 289b Absatz 2 Satz 2 Handelsgesetzbuch (HGB) nicht greift. Gleichwohl können reine Verbriefungszweckgesellschaften mangels eigener Unternehmensstrategie und mangels eigener Mitarbeiter nicht über ihre Nachhaltigkeit berichten. Daher sollte geprüft werden, ob die einschränkende Vorgabe des durch Artikel 1 Nummer 4 der Richtlinie (EU) 2022/2464 neugefassten Artikels 19a Absatz 10 der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf reine Verbriefungszweckgesellschaften derart ausgelegt werden kann, dass diese von der Gegen Ausnahme nicht erfasst werden.

6. Zu Artikel 1 Nummer 6 (§ 289b Absatz 7 – neu – HGB)

Dem Artikel 1 Nummer 6 § 289b ist folgender Absatz anzufügen:

„(7) Ist eine Kapitalgesellschaft aufgrund der Beteiligung einer Gebietskörperschaft zur Aufstellung und Prüfung des Lageberichts in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs für große Kapitalgesellschaften verpflichtet, so richtet sich die Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht nach Absatz 1 für Kleinstkapitalgesellschaften, kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften allein nach dem

Gesellschaftsvertrag, soweit nicht gesetzliche Vorschriften unmittelbar anwendbar sind. Eine Regelung in einem Gesellschaftsvertrag im Sinne von Satz 1, die lediglich die Aufstellung und Prüfung des Lageberichts nach den in Satz 1 genannten Vorschriften vorgibt, begründet keine Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht.“

Begründung:

In den meisten Ländern müssen nach den Regeln der jeweiligen Gemeindeordnungen privatrechtlich verfasste kommunale Unternehmen im Gesellschaftsvertrag sicherstellen, dass der Jahresabschluss und der Lagebericht in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs für große Kapitalgesellschaften aufgestellt und in entsprechender Anwendung dieser Vorschriften geprüft werden. Durch die geplante Änderung des HGBs werden damit mittelbar auch kleine und mittlere kommunale Unternehmen (kommunale KMU) zur nichtfinanziellen Erklärung nach § 289b HGB-E verpflichtet. Die Erstellung einer solchen Erklärung würde die kommunalen KMU und auch die dahinterstehenden Kommunen überfordern. Sie sollen daher davon ausgenommen werden. In den betroffenen Ländern müsste dazu die Gemeindeordnung bzw. das jeweils einschlägige Landesrecht geändert werden. Dies würde zu nicht unerheblichem Aufwand führen. Zudem ist es auch wegen der Dauer des Gesetzgebungsverfahrens auf Bundesebene – die europarechtliche Umsetzungsfrist ist längst abgelaufen – nicht mehr möglich, das Landesrecht bis zum Beginn der ersten Berichtsperiode 2025 entsprechend anzupassen. Beides könnte durch die Anfügung des vorgeschlagenen Absatzes in § 289b HGB-E verhindert werden.

Eine vergleichbare Regelung ist bereits in § 65 Absatz 1 Nummer 4 BHO-E (vgl. Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe a) für privatrechtlich verfasste Unternehmen des Bundes enthalten. Diese wäre mit der vorgeschlagenen Änderung entbehrlich.

7. Zu Artikel 1 Nummer 9 (§ 289g HGB)

Nummer 18 (§ 315e HGB)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob im Interesse der Reduzierung des weiteren bürokratischen Aufwands für die Unternehmen von der Verpflichtung, den Lagebericht nach den Formatanforderungen der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815) aufzustellen, Abstand genommen werden und stattdessen auf die heute bereits in der Finanzberichterstattung praktizierte Offenlegung nach diesen Formatanforderungen beschränkt werden kann.

Begründung

§§ 289g, 315e Handelsgesetzbuch-Entwurf regeln unter Verweis auf die CSRD-Richtlinie die Anforderungen an das Format des Lageberichts der Unternehmen (bzw. Konzerne). Danach muss ein Unternehmen, das seinen Lagebericht um einen Nachhaltigkeitsbericht zu erweitern hat, den Lagebericht künftig in dem einheitlichen Berichtsformat nach Artikel 3 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 (sogenannte ESEF-Standard) aufstellen.

Zu der Frage, ob die Verschärfung von der bestehenden Offenlegungspflicht hin zu einer Aufstellungspflicht aus der CSRD-Richtlinie folgt, gibt es unterschiedliche fachliche Meinungen. Aus der Entwurfsbegründung wird deutlich, dass die Bundesregierung die Aufstellungspflicht als zwingende Vorgabe der Richtlinie ansieht.

Die praktischen Unterschiede zwischen Offenlegungs- und Aufstellungspflicht sind allerdings erheblich:

- In der heute etablierten Offenlegungspflicht wird die Frage des inhaltlich korrekt aufgestellten Lageberichts von der Frage der korrekten elektronischen Kennzeichnung für Offenlegungszwecke getrennt. Die Jahresfinanzberichterstattung wird heute erst nach Fertigstellung ins ESEF-Format überführt und relevante Informationen technisch markiert/gekennzeichnet (getaggt).
- Die Aufstellungspflicht würde demgegenüber bedeuten, den kompletten Lagebericht im ESEF-Format aufzustellen und die Nachhaltigkeitsinformationen technisch zu markieren (zu taggen). Damit ist ein entsprechend hoher bürokratischer und zeitlicher Aufwand verbunden, insbesondere bei der erneuten Befassung von Korrekturen durch Abschlussprüfer und Unternehmensgremien.
- Insbesondere ginge die Konsistenz zu den mittlerweile etablierten Prozessen im Bericht der Finanzberichterstattung verloren. Für die Lageberichte würden andere Prozesse gelten als für Jahres- und Konzernabschlüsse.
- Gleichzeitig werden von Unternehmensseite für Investoren und andere Interessierte, z. B. für Analysten im Kapitalmarktresearch, keine positiven Effekte erwartet, da sie heute schon mit den öffentlichen Daten operieren.

Der Mehraufwand kann im Sinne von Bürokratieentlastung und -vermeidung für die Unternehmen nicht gewollt sein. Der Bundesrat bittet vor diesem Hintergrund zu prüfen, ob nicht die Offenlegungspflicht beibehalten werden sollte.

#### 8. Zu Artikel 1 Nummer 16 (§ 315b Absatz 5 Satz 1 HGB)

In Artikel 1 Nummer 16 sind in § 315b Absatz 5 Satz 1 die Wörter „bei der Erstellung des Konzernnachhaltigkeitsberichts“ und das Wort „vorgesehenen“ zu streichen.

Begründung:

Die Änderungen gleichen § 315b Absatz 5 Satz 1 sinngemäß an den Wortlaut des § 289b Absatz 6 Satz 1 an und setzen damit das gesetzlich Gewollte um,

wonach die Beteiligung der Arbeitnehmervertreter im Bereich der Erstellung des Konzernnachhaltigkeitsberichts entsprechend der für den Nachhaltigkeitsbericht geltenden Regelung in § 289b Absatz 6 geregelt werden soll (vergleiche Gesetzesbegründung auf Seite 135 der Drucksache 385/24).

9. Zu Artikel 1 Nummer 16 (§ 315b HGB)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob nicht operativ tätige Holdinggesellschaften, deren Geschäftstätigkeit allein im Halten von Beteiligungen liegt, von der Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernnachhaltigkeitsberichts gemäß § 315b des Handelsgesetzbuchs befreit werden können, wenn sichergestellt ist, dass die operativ tätigen Tochterunternehmen ihrer jeweiligen Verpflichtung nachkommen.

Begründung:

Von der Pflicht zur Erstellung eines Konzernnachhaltigkeitsberichts sind mitunter auch solche Konzernmütter betroffen, die ohne Konzernstruktur nicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet wären.

Das ist zum Beispiel bei Holdings der Fall, deren einzige Geschäftstätigkeit das Halten von Beteiligungen ist, die über keinen operativen Geschäftsbetrieb verfügen und regelmäßig kein oder nur sehr wenig Personal beschäftigen.

Auf der Ebene der Konzernmutter führt die Verpflichtung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung zu deutlich mehr administrativem Aufwand, obwohl kein Mehrwert generiert wird, da mangels eigener Tätigkeit des Mutterunternehmens lediglich die Zahlen der Tochterunternehmen als Basis des eigenen Berichts dienen können. Gleichzeitig dürfte darunter auch die Aussagefähigkeit des Berichts leiden, wenn die Nachhaltigkeitsberichte der unterschiedlichsten Töchter zusammengeführt und hochaggregiert werden. Das läuft dem Ziel der EU-Richtlinie, mit der mehr Transparenz geschaffen werden soll, entgegen. Zudem dürfte es regelmäßig so sein, dass die reine Holding weitgehend unbekannt ist und allein die am Markt tätigen (und produktiven) Tochterunternehmen bekannt sind.

Auch auf Ebene der Tochterunternehmen wird deutlicher Mehraufwand generiert. Dies geschieht zum einen dadurch, dass die von den einzelnen Tochterunternehmen zu erhebenden Daten für die Zwecke der Konzernberichterstattung kompatibel ausgewählt und erfasst werden müssen. Zum anderen kann es dazu führen, dass Tochterunternehmen, die originär nicht zur Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts verpflichtet sind, weil sie zum Beispiel die erforderliche Größenklasse nicht erreichen, über den Konzernnachhaltigkeitsbericht aufgrund der dort erforderlichen Wesentlichkeitsanalyse doch in eine Berichtspflicht rutschen, die nie für sie vorgesehen war.

Dieser administrative und letzten Endes auch finanzielle Mehraufwand könnte vermieden werden, indem Mutterunternehmen, die lediglich Anteile an anderen Unternehmen halten, keinen eigenen Geschäftsbetrieb aufweisen und kein be-

ziehungsweise nur sehr wenig Personal beschäftigen, von der Pflicht zur Erstellung eines Konzernnachhaltigkeitsberichts befreit würden. Zudem wäre es der Transparenz zuträglich, da die einzelnen Tochterunternehmen dann nicht von ihrer Pflicht zur Erstellung ihres Einzelberichts befreit würden. Dem Ziel der EU-Richtlinie wäre man dadurch ein Stück näher.

#### 10. Zu Artikel 1 Nummer 31 (§ 324b bis 324m HGB)

Der Bundesrat gibt zu bedenken, dass die zugrundeliegende CSR-Richtlinie (Richtlinie (EU) 2022/2464 hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen, auch CSRD - englisch „Corporate Sustainability Reporting Directive“) den Mitgliedstaaten die Möglichkeit offenlässt, auch „unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen“ für eine Prüfung zuzulassen. Die Öffnung des Prüfermarkts der Nachhaltigkeitsberichte erscheint speziell für direkt und indirekt verpflichtete KMU aus Kapazitäts-, Knowhow- und Kostengründen eine Möglichkeit, die Akzeptanz und praxisgerechte Anwendbarkeit der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu steigern. Der Bundesrat bittet daher zeitnah zu prüfen, beispielsweise bei der anstehenden Novelle des Lieferkettensorgfaltspflichtengesetzes, ob von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht werden kann und gegebenenfalls gleichwertige rechtliche Anforderungen für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen geschaffen werden können.

#### Begründung:

Die Mitgliedstaaten können gemäß Artikel 1 Nummer 13 Buchstaben b und c CSRD zulassen, dass die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in Einklang mit den Anforderungen der Bilanzrichtlinie und den Nachhaltigkeitsexperten durch einen vom Abschlussprüfer abweichenden Nachhaltigkeitsprüfer, eine andere Prüfungsgesellschaft oder einen unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen erfolgt.

Der Gesetzentwurf übt das Wahlrecht der Richtlinie dahingehend aus, dass neben dem Abschlussprüfer des Jahres- beziehungsweise Konzernabschlusses eines Unternehmens andere Wirtschaftsprüfer beziehungsweise Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, nicht jedoch andere unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts zugelassen werden (§ 324e HGB). Damit muss der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts ein Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sein, der jedoch vom Abschlussprüfer des übrigen Lageberichts abweichen kann.

Die Notwendigkeit einer Beschränkung der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte auf den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer wird im Entwurf letztlich mit der gegenwärtigen Rechtslage begründet. Ziel der nationalen Gesetzgebung sollte indes eine praxisgerechte Umsetzung und die breite Akzeptanz für die Vorgaben zu der Nachhaltigkeitsberichterstattung in der Wirtschaft sein. Unter-

schiedliche Verbände haben in ihren Stellungnahmen eine Ausübung des Wahlrechts zugunsten von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen in Deutschland gefordert beziehungsweise eine intensive Auseinandersetzung hierzu. Die Weichen müssten zeitnah gestellt werden.

Eine Öffnung zugunsten der unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen könnte der Sorge vor potentiellen Kapazitätsengpässen bei den externen Prüfern begegnen, wenn alleine Wirtschaftsprüfer diese durchführen. Eine Öffnung könnte auch einem steigenden Bedarf durch die gestufte Einführung in den kommenden Jahren sowie der Betroffenheit indirekt adressierter KMU besser gerecht werden. Gleichzeitig verfügen zum Beispiel akkreditierte Validierungs-/ Verifizierungsstellen als Nachhaltigkeitsexperten bereits über entsprechende Fachexpertise und Erfahrung, die für die Nachhaltigkeitsberichterstattung fruchtbar gemacht werden könnten.

Mit einer Öffnung würde der Wettbewerb gestärkt und es könnten geringere Kosten für die Unternehmen anfallen. Weitere Konzentrationseffekte auf dem Prüfermarkt könnten vermieden werden. Auch in anderen Mitgliedstaaten wird dementsprechend eine Ausübung des Wahlrechts zugunsten der unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen erwogen.

#### 11. Zu Artikel 1 Nummer 31 (§ 324e HGB)

Der Bundesrat fordert die Bundesregierung auf, den Prüferkreis für den Nachhaltigkeitsbericht unverzüglich in einem weiteren Gesetzgebungsverfahren um unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu erweitern, wenn und soweit diese gleichwertigen fachlichen und rechtlichen Anforderungen wie Wirtschaftsprüfer unterliegen.

##### Begründung:

Die Bundesregierung hat von der Ausnutzung des Mitgliedstaatenwahlrechts nach Artikel 34 Absatz 4 der Bilanzrichtlinie, auch weitere unabhängige Erbringer von Bestätigungsdienstleistungen als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts vorzusehen, vorliegend nicht Gebrauch gemacht, eine diesbezügliche Prüfung aber zugesagt. Da eine Beschränkung des Prüferkreises auf Wirtschaftsprüfer zu erheblichen Kapazitätsengpässen führen und die Kosten für die Unternehmen deutlich erhöhen dürfte, ist eine solche Prüfung dringend angezeigt. Sollte sie ergeben, dass ein unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen Anforderungen unterliegt, die einem Wirtschaftsprüfer fachlich und rechtlich gleichwertig sind, muss dies gesetzlich umgesetzt werden. Bei vergleichbaren Ausgangsbedingungen (Level Playing Field) können ein einheitlich hohes Qualitäts- und Qualifikationsniveau gewährleistet und eine Verzerrung des Wettbewerbs vermieden werden.

12. Zu Artikel 1 Nummer 47 Buchstabe d (§ 340a Absatz 5 Satz 4 HGB)

In Artikel 1 Nummer 47 Buchstabe d sind in § 340a Absatz 5 Satz 4 die Wörter „Richtlinie 2013/34/EU“ durch die Wörter „Richtlinie 2013/36/EU“ zu ersetzen.

Begründung:

Korrektur eines redaktionellen Versehens. Es handelt sich bei der Regelung des § 340a Absatz 5 Satz 4 um eine Ausnahme von der sogenannten Eigenkapitalrichtlinie 2013/36/EU und nicht der sogenannten Bilanzrichtlinie 2013/34/EU.

13. Zu Artikel 1 (Änderung des Handelsgesetzbuches)

- a) Aus Sicht des Bunderates sollte zur Entlastung der Wirtschaft im Gesetzentwurf analog zur Regelung in § 267 Absatz 4 Satz 1 des Handelsgesetzbuches (HGB) klargestellt werden, dass die Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nur dann entsteht, wenn das Kriterium „Arbeitnehmerzahl“ in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten wurde. Diese Regelung in § 267 Absatz 4 Satz 1 HGB ist praxisbewährt, sie verhindert, dass Unternehmen durch einmalige Überschreitung des Schwellenwertes mit unnötiger Bürokratie belastet werden und ermöglicht es wachsenden Unternehmen, sich auf neue Berichtspflichten vorzubereiten.
- b) Der Bundesrat bittet darum, im Gesetz klarzustellen, dass der (Konzern-) Lagebericht im European Single Electronic Format (ESEF) veröffentlicht werden muss, die etablierten und bewährten Prozesse zur Aufstellung des Jahresabschlusses und Lageberichts durch das CSRD-Umsetzungsgesetz aber unberührt bleiben. Die vorgesehenen Regelungen in den §§ 229g und 315e HGB sollten dementsprechend praxisgerecht angepasst werden.
- c) Zur Entlastung der Wirtschaft sollte das Papiererfordernis für den Jahresabschluss nach § 257 Absatz 3 HGB und nach § 147 Absatz 2 Abgabenordnung (AO) abgeschafft werden. Dies ist aufgrund der verpflichtenden Vorlage einer E-Bilanz bei der Finanzverwaltung zielführend. Auch die im Gesetzentwurf vorgesehene Änderung des § 245 HGB könnte so ihre volle Entlastungswirkung entfalten.

14. Zu Artikel 2 (... Abschnitt Artikel ... - neu - EGHGB)

In Artikel 2 ist dem [...] Abschnitt folgender Artikel anzufügen:

„Artikel ... [*einsetzen: überüberüberübernächster bei der Verkündung freier Artikel mit Zählbezeichnung*]

Soweit in anderen Gesetzen als dem Handelsgesetzbuch, sonstigen Rechtsvorschriften, Satzungen, Gesellschaftsverträgen oder sonstigen nichtstaatlichen Regelungen auf die Vorschriften des Dritten Buches des Handelsgesetzbuches verwiesen wird, gelten dessen Regelungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht, es sei denn, sie sind unmittelbar anwendbar oder es wird ausdrücklich auf die Regelungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verwiesen.“

Begründung:

Wie in der Entwurfsbegründung dargestellt, verpflichtet die 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 (ABl. L 322 vom 16. Dezember 2022, Seite 15; Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) zur Einführung einer Nachhaltigkeitsberichterstattung nur nach dem Bilanzrecht als große sowie als kleine oder mittelgroße kapitalmarktorientierte definierte Unternehmen.

Jedoch führt die Umsetzung dieser Richtlinie im Dritten Buch des Handelsgesetzbuches (HGB) in Verbindung mit den Verweisen hierauf in der Bundeshaushaltsordnung (BHO), den Landeshaushaltsordnungen (LHO) und vielen Gemeindeordnungen dazu, dass über den von der Richtlinie vorgesehenen Kreis der Unternehmen hinaus auch jedes noch so kleine Unternehmen einer Kommune beziehungsweise eines Landes erfasst wird. Dies betrifft nicht nur die Beteiligungen der Länder und Kommunen an privatrechtlichen Unternehmen, sondern oftmals auch landesunmittelbare juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Landes- oder Kommunalbetriebe, Sondervermögen, Stiftungen und gegebenenfalls auch Hochschulen. Allein in Hamburg wären über die entsprechenden Verweise in Errichtungsgesetzen, Gesellschaftsverträgen und Satzungen über zweihundert Organisationen mittelbar betroffen.

Darüber hinaus könnten auch weitere privat getragene Organisationen mittelbar betroffen sein, die entsprechende Verweise in ihren Statuten haben.

In einer gemeinsamen Stellungnahme zum Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz eines CSRD-Umsetzungsgesetzes vom 22. März 2024 haben der Deutsche Städtetag, der Deutsche Landkreistag, der Deutsche Städte- und Gemeindebund sowie der Verband kommunaler Unternehmen eingetragener Vereine darauf hingewiesen, dass aus der gemäß den LHO standardmäßig verwendeten Formulierung, dass „Jahresabschluss und der Lagebericht

in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs für große Kapitalgesellschaften aufgestellt und geprüft werden“ Wirtschaftsprüfer ableiten dürften, dass die Regelung über die Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht anzuwenden ist. Die gemeinsame Stellungnahme wurde jedoch im Gesetzentwurf nicht berücksichtigt.

Auch das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland eingetragener Vereine (IDW) hat in seiner Stellungnahme auf die Rechtsunsicherheiten bezüglich des Umfangs der anzuwendenden Vorschriften bei mittelbarer Anwendung der CSRD hingewiesen.

Lediglich für Beteiligungen des Bundes an privatrechtlichen Unternehmen wird in Artikel 21 (Änderung BHO) die Möglichkeit vorgesehen, dass von der Verpflichtung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß Dritten Buch des Handelsgesetzbuchs im Gesellschaftsvertrag abgewichen werden kann. Die Änderung der BHO hat jedoch keine Wirkung für die Beteiligungen der Kommunen oder der Länder.

Für die Länder und Kommunen bedeutet das, dass zum Ausschluss der seitens der EU nicht vorgesehenen weiten Anwendung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zunächst jedes Land seine LHO beziehungsweise Gemeindeordnung mit einer Öffnungsklausel versehen und anschließend alle Gesellschaftsverträge unter Inanspruchnahme von Notaren und Notarinnen und Registergerichten geändert werden müssten. Laut oben genannter gemeinsamer Stellungnahme sind vermutlich kommunale (und andere öffentliche) kleine und mittlere Unternehmen in fünfstelliger Zahl betroffen. Um diese von der nicht beabsichtigten CSRD-Pflicht auszunehmen, entstehen erheblicher Aufwand (Änderung Gesellschaftsverträge) und erhebliche Kosten (Notar- und Registergerichtskosten) sowie eine erhebliche Belastung der sowieso schon sehr belasteten Registergerichte. Hinzu kommen die entsprechenden Änderungen von Staatsverträgen bezüglich länderübergreifenden Anstalten oder sonstigen Kooperationen.

Die Umsetzung dieses Antrags vermeidet einen enormen Gesetzgebungs- und Bürokratieaufwand für die Legislative und Exekutive der Länder und Kommunen, da die oben genannten aufwändigen Änderungen der LHO etc. nicht notwendig wären. Wenn wie hier vorgeschlagen auf Bundesebene, die auf Grund der LHO eingeführten dynamischen Verweise auf das Dritte Buch des Handelsgesetzbuchs bezüglich der neuen Nachhaltigkeitsberichtspflichten ausgeschlossen werden, kann dieser Aufwand vermieden werden. Der vorgeschlagene Ausschluss gilt jedoch dann nicht, wenn die Regelungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung wegen der Größe des Unternehmens direkt anzuwenden sind oder wenn in dem Verweis auf das Dritte Buch des Handelsgesetzbuchs ausdrücklich auch auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung Bezug genommen wird.

Ein Eingriff in die Rechte der Länder findet hierdurch nicht statt, weil es zum Zeitpunkt der Einrichtung der dynamischen Verweise in den LHO und Gesellschaftsverträgen auf das Dritte Buch des Handelsgesetzbuchs die Nachhaltigkeitsberichterstattung noch nicht gab. Oder deutlicher: Hätte der Bund die Umsetzung der Richtlinie in einem eigenen Gesetz oder sogar nur in einem eigenen Buch des Handelsgesetzbuchs geregelt, gäbe es die oben genannte Proble-

matik nicht, weil der dynamische Verweis diese Regelungen dann nicht erfassen würde.

Der Antrag dient dazu, zum einen überflüssige Bürokratie zu vermeiden und zum anderen die vom Bund beabsichtigte 1 : 1-Umsetzung der Richtlinie auch tatsächlich zu erreichen. Zudem werden so Geldausgaben für Notare und Notarinnen und Registergerichte vermieden, also finanzielle Mittel, die dann für die eigentlichen Zwecke der nur mittelbar betroffenen Unternehmen und Organisationen fehlen würden.

15. Zu Artikel 9 Nummer 5a – neu – (§ 57a Satz 1 GenG),

Artikel 24 Nummer 42a – neu – (§ 57h Absatz 3 Satz 2 WPO)

a) In Artikel 9 ist nach Nummer 5 folgende Nummer einzufügen:

„5a. In § 57a Satz 1 wird die Angabe „3“ durch die Angabe „5“ ersetzt.“

b) In Artikel 24 ist nach Nummer 42 folgende Nummer einzufügen:

„42a. In § 57h Absatz 3 Satz 2 wird die Angabe „3“ durch die Angabe „5“ ersetzt.“

Begründung:

Gemäß § 57h Absatz 3 Satz 2 Wirtschaftsprüferordnung (WPO) ist bei der Abschlussprüfung von Sparkassen mit einer Bilanzsumme von mehr als 3 Milliarden Euro zwingend eine prüfungsbegleitende Qualitätssicherung durch eine nicht an der Durchführung der Abschlussprüfung beteiligte Person vorzunehmen. Analog sieht § 57a Genossenschaftsgesetz (GenG) eine prüfungsbegleitende Qualitätssicherung für Genossenschaftsbanken mit einer Bilanzsumme von mehr als 3 Milliarden Euro vor.

Der Schwellenwert von 3 Milliarden Euro Bilanzsumme geht auf das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz aus dem Jahr 2015 zurück und dient dazu, der geringeren Komplexität der Abschlussprüfung von kleineren Instituten Rechnung zu tragen. Der Gesetzgeber hat sich bei der Festlegung des Schwellenwertes seinerzeit an Regelungen orientiert, die auch in anderen Zusammenhängen der Abgrenzung von kleineren Instituten dient (zum Beispiel Artikel 11 der Verordnung (EU) 2015/534 der EZB (FINREP)).

Seit 2020 dient in der Bankenregulierung indes die Möglichkeit der Qualifizierung als kleines und nicht komplexes Institut im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Nummer 145 CRR (small and non-complex institution - SNCI) als Grundlage für die administrative Entlastung von kleineren Instituten. Für die Qualifizierung als SNCI gilt unter anderem eine Obergrenze in Höhe von 5 Milliarden Euro Bilanzsumme.

Die für die Qualifizierung als SNCI maßgebliche Bilanzsummen-Obergrenze sollte als Schwellenwert für die verpflichtende prüfungsbegleitende Qualitätssicherung bei der Abschlussprüfung von Sparkassen und Genossenschaftsbanken herangezogen werden. Dazu müsste der Schwellenwert gemäß § 57h

Absatz 3 Satz 2 WPO beziehungsweise § 57a GenG von 3 Milliarden Euro auf 5 Milliarden Euro Bilanzsumme angehoben werden.

Eine maßvolle Erhöhung des Schwellenwertes ist sachgerecht. Die Bilanzsummen von kleineren Kreditinstituten sind in den zurückliegenden Jahren inflationsbedingt gestiegen, ohne dass dies in Änderungen des Geschäftsmodells und der Komplexität begründet war.

Durch den inflationsbedingten Anstieg der Bilanzsummen verliert die vom Gesetzgeber mit dem Schwellenwert von 3 Milliarden Euro Bilanzsumme gewollte Entlastung der Abschlussprüfer von kleineren Kreditinstituten an Wirkung. Mit der Erhöhung des Schwellenwertes kann der inflationsbedingten Erosion der Entlastungswirkung der Regelung des § 57h Absatz 3 Satz 2 WPO beziehungsweise des § 57a GenG entgegengesteuert und dem ursprünglichen Willen des Gesetzgebers wieder stärker Rechnung getragen werden.

Inflationsbedingt wurden auch schon in anderen gesetzlichen Regelungsbereichen Schwellenwerte angehoben, zum Beispiel die Schwellenwerte zur Abgrenzung der Größenklassen von Kapitalgesellschaften in § 267 Handelsgesetzbuch (HGB).

Bei administrativen Entlastungen von Kreditinstituten wird auch außerhalb der Bankenregulierung im eigentlichen Sinne zunehmend auf die Qualifizierung als SNCI abgestellt. Auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichterstattung enthalten beispielsweise sowohl die CSRD (Richtlinie (EU) 2022/2464) als auch der Regierungsentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes Erleichterungen für SNCI.