

---

## Deutsche Industrie- und Handelskammer

### Stellungnahme

---

#### **Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen in der durch die Richtlinie (EU) 2025/794 geänderten Fassung, Regierungsentwurf**

##### **A. Das Wichtigste in Kürze**

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

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

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

Der Regierungsentwurf ist an die vorliegenden Richtlinien und die auf EU-Ebene verabschiedeten Europäischen Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards gebunden. Allerdings ist es aus Sicht der Unternehmen schwer nachvollziehbar, dass europäische Regelungen, die inzwischen von Kommission, Rat, sowie sehr vielen Mitgliedern des EU-Parlaments als unangemessen eingestuft werden und um deren Vereinfachung sich die europäischen Gremien intensiv bemühen, zunächst in nationales Recht umgesetzt werden müssen. Die Bundesregierung zögert etwa in Bezug auf die Beschleunigung im Bereich der Sicherheitspolitik nicht, die Planungen der EU in Gesetzentwürfe einfließen zu lassen. Diese Handlungsfreiheit im Sinne der Vorwirkung von Normen hätte sie auch hier.

Ganz allgemein verweisen wir hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der einzuführenden Normen auf das jüngste Gutachten des ehemaligen Verfassungsrichters di Fabio. Danach stellen einzelne mit dem vorliegenden Gesetzentwurf umzusetzende Normen auch der CSRD einen

Eingriff in die unternehmerische Freiheit sowohl nach Art. 12 GG als auch nach Art. 16 der EU-Grundrechtecharta dar, dessen Rechtfertigung unsicher ist und der jedenfalls dann droht, unverhältnismäßig und damit verfassungswidrig zu werden, wenn die Erfüllung sanktioniert werden sollte.<sup>1</sup> Das ist aber teilweise geplant. Von daher regen wir an, rechtzeitig auch die Reichweite der Umsetzung einschließlich der Sanktionsnormen daraufhin zu prüfen, ob diese – auch im Licht der sich wandelnden Auffassungen in der EU – noch in Deutschland verfassungsmäßig sind. In Frage steht weniger die Einhaltung der Umsetzungsfrist als die Einhaltung des EU- und des nationalen Rechts.

Bei aller Berücksichtigung der übergeordneten Ziele ist die Nachhaltigkeitsberichterstattung in Form der sog. CSRD und den ESRS Set 1 aus Sicht der überwiegenden Anzahl der Unternehmen sowohl für die berichtspflichtigen Unternehmen als auch für die mittelbar tangierten Unternehmen nicht mehr proportional zum angestrebten Zweck der Stärkung der Nachhaltigkeit. Mit ebenfalls zu beachtenden Argumenten sehen zwar einzelne Unternehmen die Verhältnismäßigkeit der vorgesehenen Regulierungen gegenwärtig gewahrt, diese Stimmen verbleiben allerdings klar in der Minderheit.

Es wird ausdrücklich anerkannt, dass der Regierungsentwurf versucht, die Belastung für Unternehmen der sog. 1. Welle mit bis zu 1.000 Mitarbeitern zu vermeiden. Entsprechend dem Vorschlag der Kommission und auch mit zwischenzeitlicher Unterstützung seitens des Rates der EU sollen diese Unternehmen künftig nicht mehr von der Berichterstattungspflicht erfasst werden. Gleichwohl werden auch durch die Einführung der Berichterstattungspflicht für die Unternehmen der sog. 1. Welle mit mehr als 1.000 Mitarbeitern unzählige Unternehmen in den Wertschöpfungsketten erfasst. Dieser massive Trickle-down-Effekt wird daher ab dem Geschäftsjahr 2025 bestehen und widerspricht dem derzeit parallel auf EU-Ebene verfolgten Ziel, gerade die kleinen und mittleren Unternehmen zu entlasten.

Für die Unternehmen der sog. 1. Welle mit mehr als 1.000 Mitarbeitern gilt zudem, dass sie die europäischen Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards (ESRS Set 1) anzuwenden haben – und dies, obwohl die Kommission die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) bereits aufgefordert hat, bei der Überarbeitung der ESRS Set 1 u. a. eine substanzielle Reduzierung der Anzahl der verpflichtenden Datenpunkte zu berücksichtigen (vgl. u. a. Schreiben der Kommission vom 27. März 2025).

Hinsichtlich des Regierungsentwurfs sollten zumindest folgende Punkte berücksichtigt werden:

- Nachbesserung des Regierungsentwurfs zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit im Rahmen der Umsetzung der bestehenden europäischen Vorgaben durch die Richtlinie (EU) 2022/2464 und Aufnahme eines „Einführungszeitraums“, in welchem zumindest die an den Nachhaltigkeitsbericht anknüpfenden Sanktionen ausgesetzt oder zumindest

---

<sup>1</sup> Gutachten vom Juli 2025, abrufbar unter <https://www.familienunternehmen.de/de/news/esg-vorgaben-verletzen-grundfreiheiten-des-unternehmertums>.

maßgeblich reduziert sein sollten. Denn in vielen Unternehmen bestehen weiterhin Unsicherheiten zur Wesentlichkeitsanalyse, zu den Schwellenwerten etc.

- Trennung der Aufstellung des (Konzern-)Lage- und (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts vom sog. ESEF-Format.

Der Regierungsentwurf nimmt zwar formal auf, dass über den adressierten Anwendungsbereich hinaus weitere Unternehmen mittelbar von der Nachhaltigkeitsberichterstattung betroffen sind. Der Erfüllungsaufwand für diese mittelbar betroffenen Unternehmen wird jedoch nicht in die Berechnungen aufgenommen und darf auf keinen Fall unterschätzt werden. Diese mittelbar betroffenen Unternehmen erhalten bereits heute zahlreiche umfangreiche Fragebögen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung als Teil der Wertschöpfungskette berichtspflichtiger Unternehmen. Auch gilt für die Zeit bis zur Verabschiedung und Umsetzung der geänderten EU-Regulierungen der sog. Listed SME-Standard (LSME) als „Value Chain Cap“. Auch dieser LSME erscheint nicht verhältnismäßig. Das bisherige in Art. 29b Abs. 4 der CSRD verankerte „Value Chain Cap“ in Form des sog. LSME berücksichtigt insbesondere die Bedürfnisse der nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen – insbesondere KMU – nicht ausreichend. Bis zur Einfügung des „Value Chain Cap“ in Form eines VSME Basis-Moduls sollte klargestellt werden, dass große Unternehmen von ihren nicht berichtspflichtigen Zulieferern nicht alle Daten des LSME fordern müssen. Ggf. könnte auf den VSME Bezug genommen werden. Die von den nicht berichtspflichtigen Unternehmen an die berichtspflichtigen Unternehmen zur Verfügung gestellten Informationen sollten auch nicht indirekt prüfungspflichtig werden (vgl. auch Anmerkungen zu § 324b HGB-E). Teilweise wurde angeregt, die Angaben in der Wertschöpfungskette nur auf direkte Liefer- bzw. Geschäftsbeziehungen zu beziehen, da nur in diesen Fällen (gewisse) Einflussmöglichkeiten bestehen.

Das Bemühen der Bundesregierung, Bürokratie abzubauen und Vorschläge der Wirtschaft hierzu einzubeziehen, sowie die Ankündigungen der EU-Kommission zur Entlastung bei Berichtspflichten werden aus ganz überwiegender Sicht der gewerblichen Wirtschaft mit der Einführung einer (erweiterten) Nachhaltigkeitsberichterstattung weiterhin konterkariert. Der so bei den Unternehmen verursachte Aufwand ist unverhältnismäßig hoch.

Darüber hinaus sollte der Regierungsentwurf 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.

## **C. Anmerkungen zu einzelnen Regelungen des Regierungsentwurfs**

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

#### **1. Zum Erfüllungsaufwand der Wirtschaft**

Aus Sicht der gewerblichen Wirtschaft bestehen große Zweifel, ob der vom Regierungsentwurf ermittelte und genannte, bereits sehr beeindruckende Betrag für den Erfüllungsaufwand 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 Regierungsentwurf geschätzten Kosten zugrunde, wird ein berichtspflichtiges Unternehmen durchschnittlich fast 59 TEUR einmaligen Erfüllungsaufwand zu tragen haben und einen laufenden jährlichen Erfüllungsaufwand von rund 110 TEUR. Dieser Erfüllungsaufwand bezieht sich auf formale Berichtspflichten – ohne dass das jeweils betroffene Unternehmen einen inhaltlichen Beitrag zur Transformation leisten konnte. Die Belastung der laut Regierungsentwurf bis zu 3.900 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 Regierungsentwurfs bereits berücksichtigt wurden.

Nur kurz thematisiert ist im Regierungsentwurf der beachtliche Aufwand, welcher die mittelbar betroffenen Unternehmen in der Wertschöpfungskette der berichtspflichtigen Unternehmen betrifft. Die berichtspflichtigen Unternehmen haben in ihre Nachhaltigkeitsberichterstattungen auch Informationen aus der Wertschöpfungskette – up-stream und down-stream – aufzunehmen. Beispiele sind sogenannte Scope-3-Emissionen, die Unternehmen nicht selbst emittieren, sondern die durch ihre Mitarbeitenden, den Transport, die Lieferkette oder die Nutzung ihrer Produkte entstehen. Auch müssen Unternehmen alle sogenannten besorgniserregenden Stoffe benennen, die sie selbst herstellen, verwenden oder die in Erzeugnissen enthalten sind. Dadurch wird eine Offenlegung eines großen Teils der stofflichen Eigenschaften und der Zusammensetzung aller Vorprodukte notwendig. Folglich sind auch nicht nachhaltigkeitsberichtspflichtige Geschäftspartner, Kunden wie Lieferanten der berichtspflichtigen Unternehmen, mittelbar betroffen (sog. Trickle-down-Effekt). Der zeitliche und personelle Aufwand für das Ausfüllen der Fragebögen von berichtspflichtigen Unternehmen an ihre Lieferanten ist für die Unternehmen, insbesondere kleinere Unternehmen, erheblich und die Ressourcen sind häufig nicht vorhanden. Diese Unternehmen sind gezwungen, sich detaillierter mit den Anforderungen auseinanderzusetzen, da sonst die Gefahr besteht, dass die Lieferbeziehung beendet wird. Teilweise berichten KMU, dass sie auch mit dem Verweis auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung entsprechend vertraglich gebunden werden. Die in Art. 19a Abs. 3 CSRD und in den ESRS aufgenommenen Erleichterungen für die ersten drei Jahre (bzw. die nun im Rahmen des sog. Quick fix enthaltende Verlängerung und Erweiterung) sowie die Kopplung an den Berichtsumfang der kapitalmarktorientierten KMU können diese Auswirkungen nur partiell und nur zeitweise eindämmen.

Im Ergebnis spiegelt uns die gewerbliche Wirtschaft überwiegend, dass auch der vorliegende Regierungsentwurf die aktuellen Bemühungen der Bundesregierung zur Bürokratieentlastung konterkariert. Umso mehr bedarf es weiterhin des Einsatzes des federführenden Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz sowie der Bundesregierung auf europäischer Ebene für eine 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. Vgl. dazu auch unsere Stellungnahmen zum Omnibus-Verfahren<sup>2</sup> etc.

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 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).

## **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 verknüpft. Dies scheint im Widerspruch zu anderen Regelungen des Regierungsentwurfs 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.

Schwierig erscheint uns auch die Konstellation, in welcher die europäischen Vorgaben in der CSRD-Richtlinie im Hinblick auf die Größenordnungen noch nicht geändert sind – im Hinblick auf die Verweisung auf die Richtlinie 2013/34/EU. Ein Mutterunternehmen mit bis zu 1.000 Mitarbeitern wäre folglich auf Basis der bestehenden Schwellenwerte in der Richtlinie 2013/34/EU verpflichtet, einen Nachhaltigkeitsbericht zu verfassen. Nach nationalem Recht wäre es aufgrund der Regelung in Art. 97 Abs. 7 EGHGB-E nicht

---

<sup>2</sup> <https://www.dihk.de/de/stellungnahmen-zur-europaeischen-gesetzgebung-8112>

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

nachhaltigkeitsberichtspflichtig. Wir bitten um Prüfung, damit die in Art. 97 Abs. 7 EGHGB-E vorgesehene Regelung ihre Wirkung entfalten kann.

### **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 eine Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung entstehen, ohne dass für die Unternehmen ausreichend Zeit zur Einrichtung von entsprechenden Strukturen, der Durchführung der Wesentlichkeitsanalyse etc. besteht.

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

§ 289 Abs. 3a HGB-E sieht im Lagebericht eine Angabe und Erläuterung von den „wichtigsten immateriellen Ressourcen ohne physische Substanz, von denen das Geschäftsmodell des Unternehmens grundlegend abhängt und die eine Wertschöpfungsquelle für das Unternehmen darstellen“ vor. 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 dem Begriff „wichtigste immaterielle Ressource ohne physische Substanz“ verstanden werden kann, zum anderen wird gebeten, klarzustellen, dass es nur der qualitativen Angabe bedarf.

### **5. Zu §§ 289b**

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.

Der Gesetzgeber hat über § 336 HGB für die Genossenschaft die Pflicht zur Aufstellung von Jahresabschluss und Lagebericht nach einzelnen Vorgaben des Handelsgesetzbuchs

vorgesehen. Im Regierungsentwurf wird für bestimmte Genossenschaften insofern auch auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung nach § 289b Abs. 1, 5 und 6 sowie §§ 289c, 289e und 289g HGB-E verwiesen. Erstellt eine Genossenschaft einen freiwilligen Konzernnachhaltigkeitsbericht entsprechend der HGB-Vorgaben, so ist unklar, ob einbezogene Tochterunternehmen entsprechend § 289b Abs. 2 bis 5 HGB-E von der Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts befreit sind. Nachdem die Töchter von Kapitalgesellschaften, welche freiwillig einen konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht erstellen, bei Erfüllung der Vorgaben von § 289b Abs. 2 bis 5 HGB-E die Befreiung in Anspruch nehmen können, erscheint es folgerichtig, dass dies auch einer freiwillig einen Konzernnachhaltigkeitsbericht erstellenden Genossenschaft und ihren Tochtergesellschaften eingeräumt wird. Diese Befreiungsoption sollte auch entsprechend in die gesetzlichen Regelungen aufgenommen und klargestellt werden.

## **6. Zu § 289c HGB-E**

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 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 aufgenommen werden.

## **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.

## **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 Regierungsentwurf sieht – statt bisher die Offenlegung – jedoch wieder bereits die Aufstellung des Nachhaltigkeitsberichts im sog. ESEF-Format vor.

In der Praxis wird neben der geschilderten Problematik beispielsweise auch die Praktikabilität dieser Vorgabe bei der Aufstellung durch den Vorstand/Geschäftsführung sowie der Vorlage und Prüfung durch den Aufsichtsrat im ESEF-Format hinterfragt.

Die in Artikel 2 im Regierungsentwurf aufgenommene Übergangsfrist für die Aufstellung von Lagebericht und Konzernlagebericht im sog. ESEF-Format kann zwar übergangsweise den betroffenen Unternehmen helfen und gibt ihnen etwas Zeit, um sich mit dem neuen Format zu befassen. Die geschilderte grundsätzliche Problematik, das ESEF-Format bereits bei der Aufstellung anzuwenden, kann durch die auch sehr beschränkte Übergangsfrist jedoch nicht gelöst werden. Wir regen daher aus überwiegender Sicht weiterhin an, die Aufstellung des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts bzw. des (Konzern-)Lageberichts von den Formatvorgaben zu trennen. Dies würde auch die grundsätzliche personelle Belastung im ersten Quartal in den betroffenen Unternehmen entspannen. Hilfsweise wird eine weitere zeitliche Verschiebung der Anwendung des ESEF-Formats vorgeschlagen.

## **9. Zu § 315b HGB-E**

§ 315b Abs. 1 nimmt nur Bezug auf die Größenkriterien des § 293 Abs. 1, 2 und 4 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.

In diesem Zusammenhang bitten wir auch in § 290 Abs. 5 HGB eine Klarstellung vorzunehmen, dass unwesentliche Tochtergesellschaften nicht zur Aufstellung eines Konzernnachhaltigkeitsberichtes führen.

## **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. Auch muss ein Unternehmen in der Wertschöpfungskette ihm gegebene Nachhaltigkeitsinformationen der Geschäftspartner bzw. der Vorlieferanten für seine eigenen Nachhaltigkeitsinformationen nutzen können. 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 wurde bisher von anderen künftig prüfungspflichtigen Unternehmen befürchtet, dass die prüfungspflichtigen Unternehmen Schwierigkeiten bekommen könnten, einen Prüfer für ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung, welche bekanntlich mit überaus engen zeitlichen Vorgaben versehen ist, zu finden. Sie hatten 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; allerdings könnten sich diese Befürchtungen durch die Überarbeitung der CSRD im Rahmen des sog. Omnibus-Verfahrens – je nach Ergebnis – deutlich reduzieren.

Insofern wurden bislang auch Auswirkungen auf den Wirtschaftsprüfungsmarkt insgesamt erwartet. Von einigen Unternehmen wurde daher 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 bisher erwarteten engen Nachhaltigkeitsprüfungsmarkt auch negative Folgen bei den Prüfungsentgelten für die prüfungspflichtigen Unternehmen erwartet. Die Vermutung lag bisher nicht fern, dass die damit einhergehenden Marktverzerrungen politisch akzeptiert werden. Allerdings könnten sich diese Befürchtungen durch die Überarbeitung der CSRD im Rahmen des sog. Omnibus-Verfahrens – je nach Ergebnis – deutlich reduzieren oder wegfallen.

Einige Unternehmen sehen die Lösung weiterhin in der Öffnung der Prüfungsberechtigung. Bisher sieht der Regierungsentwurf 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 es 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. Teilweise wurde aus Unternehmensperspektive die Möglichkeit angeregt, in einem Dokument alle wesentlichen Inhalte aus der Nachhaltigkeitsberichterstattung, EMAS etc. zu vereinen, um so nicht immer wieder neue Dokumente erstellen zu müssen. Doppelte Prüfungen für die entsprechenden Informationen bzw. Daten im Nachhaltigkeitsbericht sind unbedingt zu vermeiden.

Angesichts der vorstehenden Argumente bedarf es – und abhängig vom Ergebnis des sog. Omnibus-Verfahrens – daher einer ausführlichen Diskussion dieses Aspekts unter Einbeziehung aller verschiedenen Interessen sowie einer sorgfältigen Abwägung der Vor- und Nachteile der geplanten Regelung zur Prüfungsberechtigung.

## **11. Zu den §§ 331ff. HGB-E**

Die EU-Kommission hat zwar sprachliche Nachbesserungen an den ESRS vorgenommen, es gibt aber weiterhin viele Auslegungs- und Anwendungsfragen, die auch nur unverbindlich von der EFRAG-Plattform beantwortet werden. Seitens der berichtspflichtigen Unternehmen wird zudem teilweise auch die Unübersichtlichkeit der Anforderungen thematisiert. An unterschiedlichen Stellen finden sich „Angabepflichten“, ggf. zusätzliche „Anwendungsanforderungen“ oder ggf. Anforderungen aus dem übergeordneten ESRS 2 sowie nun Hinweise in den unverbindlichen Leitlinien und in den Antworten auf der Q&A-Plattform von EFRAG, die nach und nach veröffentlicht werden, sowie der EU-Kommission in ihrer „Commission Notice“. Darüber hinaus stehen einige Informationen nur auf Englisch zur Verfügung. Es ist aus Sicht vieler Unternehmen schwierig, alle Anforderungen einzubeziehen und einen genauen Überblick über diese zu behalten.

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.

Unternehmen berichten zudem von unzähligen Auslegungs- und Anwendungsfragen zu den ESRS, die sie selbst – auf Basis der bisher zur Verfügung stehenden Informationen – nicht lösen können. Es bedarf der Einbeziehung externer Berater mit entsprechenden zusätzlichen Kosten für die Unternehmen. Zudem wird seitens der Unternehmen berichtet, dass in vielen Fällen

auch externe Berater oder künftige Prüfer unsicher im Hinblick auf die notwendigen in den Nachhaltigkeitsbericht aufzunehmenden Informationen sind und folglich dazu raten, im Zweifel lieber mehr Informationen aufzunehmen. Auch diese Empfehlung führt zu weiter steigendem (Kosten-)Aufwand in den berichtspflichtigen Unternehmen – und wirkt sich auch wiederum auf die Unternehmen in der Wertschöpfungskette aus.

Unsicherheiten bestehen auch, welche Prüfungsmaßstäbe seitens der Prüfer der Nachhaltigkeitsberichte, aber auch seitens des Bundesamts für Justiz Anwendung finden werden.

Nicht zuletzt berichten Unternehmen von Schwierigkeiten, nachhaltigkeitsbezogene Informationen von Lieferanten außerhalb der EU zu erlangen.

Unternehmen verweisen auch darauf, dass durch die vielen geforderten „Textantworten“ in der CSRD eine automatisierte Datenerhebung nahezu unmöglich sei. Folglich ist die Erhebung und Auswertung der Daten von Geschäftspartnern, aber auch im Rahmen der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung, sehr komplex und aufwändig.

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“ sollte in das CSRD-Umsetzungsgesetz aufgenommen werden. Teilweise wurde auch angeregt, von Straftatbeständen in Bezug auf den Nachhaltigkeitsbericht insgesamt abzusehen.

Unklar ist auch das Verhältnis der sog. Richtlinie zur Stärkung der Verbraucher für den ökologischen Wandel (2024/825) und insbesondere der künftigen sog. Green Claims Richtlinie (COM 2023/166) zur Nachhaltigkeitsberichterstattung. Ein geprüfter Nachhaltigkeitsbericht ist als Teil des Lageberichts offenzulegen und wird sicherlich auch zum Zweck der Kommunikation des Unternehmens genutzt werden. Es muss sichergestellt werden, dass Aussagen bzw. Informationen aus dem Nachhaltigkeitsbericht seitens der Unternehmen genutzt werden können, ohne zusätzliche Zertifizierungen für Aussagen bzw. Informationen aus dem Nachhaltigkeitsbericht einzuholen. Es bedarf folglich der Klarstellung des Verhältnisses der genannten Richtlinien. Entsprechend den Diskussionen auf europäischer Ebene wäre auch ein vollständiger Verzicht auf die Green Claims Richtlinie sinnvoll.

## **D. Ergänzende Informationen**

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

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

Alexander Dern, Bereich Wirtschafts- und Finanzpolitik, Mittelstand, [dern.alexander@dihk.de](mailto:dern.alexander@dihk.de)

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

Dr. Rainer Kambeck, Leiter des Bereichs Wirtschafts- und Finanzpolitik, Mittelstand, [kambeck.rainer@dihk.de](mailto:kambeck.rainer@dihk.de)

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