



Bundesministerium der Justiz
Herrn Dr. Jan Techert
Referat III A 3
Mohrenstr. 37
10117 Berlin

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Eh/Gr
Tel.: +49 30 240087-76
Fax: +49 30 240087-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

E-Mail: csrd@bmj.bund.de

19. April 2024

Stellungnahme zum Referentenentwurf 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

Sehr geehrter Herr Dr. Techert,

wir bedanken uns für die Möglichkeit zum im Betreff genannten Gesetzentwurf Stellung zu nehmen.

Die Grundlage für die vorgesehene nationale Umsetzung der Nachhaltigkeitsberichterstattung ist die Corporate Sustainability Reporting Directive (EU) 2022/2464 (sog. CSRD), die bereits am 5. Januar 2023 in Kraft getreten und bis 6. Juli 2024 in nationales Recht umzusetzen ist. Insoweit bedauern wir die zeitlich zu kurz bemessene Stellungnahmefrist für einen 181 Seiten umfassenden Gesetzentwurf. Eine vertiefte Prüfung der vorgesehenen gesetzlichen Regelungen unter angemessenem Einbezug unserer Fachausschüsse ist in Anbetracht der knappen Zeitvorgaben leider nicht möglich, sodass wir uns leider auf wesentliche Aspekte beschränken müssen.

Wir begrüßen ausdrücklich die in dem vorliegenden Referentenentwurf vorgesehene weitgehende 1:1-Umsetzung der EU-Richtlinie. Denn nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer muss der bürokratische Aufwand für die von den Berichtspflichten betroffenen Unternehmen zwingend auf das absolut erforderliche Mindestmaß begrenzt werden.

Für die Wirtschaft soll ausweislich des Referentenentwurfs mit einmaligem Erfüllungsaufwand i. H. v. rund 748 Mio. € sowie laufendem Erfüllungsaufwand i. H. v. jährlich ca. 1,4 Mrd. € zu rechnen sein. Der zusätzliche laufende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft unterliegt nicht der „One in, one out“-Regel der Bundesregierung, weil er auf einer 1:1-Umsetzung von EU-Recht beruht. Dabei spart der im Referentenentwurf prognostizierte Erfüllungsaufwand den beachtlichen indirekten Aufwand völlig aus, der durch die mittelbare Betroffenheit von kleinen und mittleren Unternehmen in der Wertschöpfungskette der berichtspflichtigen Unternehmen entsteht. Demgegenüber soll die Wirtschaft durch den Regierungsentwurf eines Vierten Ge-



setzes zur Entlastung der Bürgerinnen und Bürger, der Wirtschaft sowie der Verwaltung von Bürokratie (Bürokratieentlastungsgesetz IV) 5 Jahre nach dem letzten Bürokratieentlastungsgesetz III um nicht einmal 1 Mrd. € entlastet werden. Diese Relation ist ernüchternd.

Wenn man sich vergegenwärtigt, welche Bürokratielasten bspw. durch die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung, das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz, die Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD), die grenzüberschreitende Meldepflicht für Steuergestaltungen (DAC 6), Meldepflichten bei der Geldwäschebekämpfung sowie die nun vorgesehene drastische Ausweitung der Nachhaltigkeitsberichterstattung entstehen, steht dies in keinem angemessenen Verhältnis.

Durch die vorgesehene CSRD-Umsetzung ergeben sich aus unserer Sicht unverhältnismäßige Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung sowohl der direkt, aber auch der mittelbar betroffenen Unternehmen. Aus der sehr hohen Granularität der Berichtspflichten resultiert ein immenser Aufwand für die Unternehmen zur Erhebung der Datenpunkte, gleichzeitig bestehen Zweifel an der Aussagekraft und der Relevanz einer Vielzahl geforderter Datenpunkte.

Es sollten zwingend Melde- und Berichtspflichten sowie Dokumentationspflichten abgebaut werden, statt neue „Bürokratiemonster“ zu schaffen bzw. diese auszuweiten. Neben der hohen Abgabenlast gehört die enorme Bürokratie in Deutschland nicht nur zu den wesentlichen Standortnachteilen im internationalen Wettbewerb, sondern behindert die Wirtschaftstätigkeit auch inländischer Unternehmen. Daher halten wir es für zwingend erforderlich, dass sich das federführende Bundesjustizministerium und die Bundesregierung auf Europäischer Ebene für eine grundsätzliche Überarbeitung der CSRD sowie der Europäischen Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards (sog. ESRS) nach der Verordnung (EU) 2023/2772 einsetzen.

Zudem regen wir an, das Mitgliedstaatenwahlrecht zur Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts dahingehend auszuüben, dass diese Prüfung auch durch Steuerberater erfolgen kann.

Als Anlage zu diesem Schreiben erhalten Sie unsere wesentlichen Anmerkungen zu den im Referentenentwurf vorgesehenen Regelungen.

Für Rückfragen stehen wir gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Meik Eichholz
stellv. Abteilungsleiter

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

**Stellungnahme zum Referentenentwurf 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**

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

19. April 2024

Vorbemerkungen

Durch die Ausweitung des Kreises der berichtspflichtigen Unternehmen sowie die Ausweitung der Berichtspflicht wird ein erheblicher Mehraufwand für Dokumentation und Information sowie enorme Kosten für die Erstellung, Prüfung und Veröffentlichung entstehen. Denn trotz der im Referentenentwurf weitestgehend vorgesehenen 1:1-Umsetzung der CSRD ist der bürokratische Aufwand für die bloßen Berichtspflichtigen unverhältnismäßig hoch, wie auch der prognostizierte Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft zeigt. Dabei ist der immense Aufwand, der mittelbar betroffenen nicht nachhaltigkeitsberichtspflichtigen Geschäftspartnern, Kunden und Lieferanten der berichtspflichtigen Unternehmen entsteht, noch nicht einmal berücksichtigt.

Trotz der uneingeschränkten Anerkennung der übergeordneten Ziele ist die Nachhaltigkeitsberichterstattung aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer sowohl für die berichtspflichtigen Unternehmen als auch die mittelbar tangierten nicht kapitalmarktorientierten kleinen und mittleren Unternehmen nicht verhältnismäßig. Dabei darf nicht außer Acht gelassen werden, dass allein durch die Berichtspflichten keine einzige Tonne CO² eingespart wird. Unseres Erachtens wäre es vorzuzugswürdig, unmittelbar inhaltliche Nachhaltigkeitsbemühungen in den Unternehmen zu forcieren, statt den vorgesehenen Aufwand hervorzurufen und die bürokratische Belastung der Unternehmen unverhältnismäßig zu erhöhen. Die Berichtsanforderungen müssen aber gerade für die berichtspflichtigen mittelständisch geprägten nicht-kapitalmarktorientierten Unternehmen leistbar sein.

Insbesondere die EU-Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards (European Sustainability Reporting Standards, ESRS) sind mit insgesamt ca. 1.100 Datenpunkten viel zu kleinteilig und umfangreich, um praktikabel umgesetzt werden zu können. Dabei wird auch verkannt, dass hinsichtlich des Aufwands die unter einem Wesentlichkeitsvorbehalt stehenden Angaben keine wirkliche Erleichterung gegenüber Pflichtangaben bedingen, da sie ja zunächst anhand einer mit erheblichen Unsicherheiten verbundenen Doppel-Beurteilung auf ihre Wesentlichkeit „Inside-Out“ bzw. „Outside-In“ hin überprüft werden müssen.

Darüber hinaus ist das Konstrukt höchst komplex und wird allenfalls mit einem erheblichen Personalaufwand bzw. der Heranziehung teurer (externer) Beratungsleistungen bewältigt werden können. Aufgrund des dann proportional höheren Kostenblocks zur Umsetzung der Berichtspflichten können insbesondere für mittelständisch geprägte Unternehmen insoweit Wettbewerbsnachteile erwachsen.

Daher halten wir es für zwingend erforderlich, dass sich das Bundesjustizministerium bzw. die Bundesregierung parallel auf EU-Ebene dafür einsetzen, dass die Anforderungen der CSRD deutlich verringert und die Anzahl der verpflichtenden Datenpunkte in den ESRS drastisch reduziert werden. Denn die Berichterstattung sollte kein Selbstzweck sein. Vielmehr muss formellem Aufwand auch ein konkret messbarer Nutzen aus Sicht der Stakeholder gegenüberstehen.

Indem im Rahmen der doppelten Wesentlichkeit auf die gesamte Lieferkette abgestellt wird, strahlen die Regelungen auch auf nicht nach der CSRD berichtspflichtige Unternehmen unabhängig von deren Größe, Rechtsform und Kapitalmarktnutzung aus (Trickle-down-Effekt).

Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer bedarf es einer an der Unternehmensgröße ausgerichteten, aufwärtskompatiblen und bereits vorhandene Informationen nutzenden Berichterstattung, welche die Betroffenheit der KMU innerhalb von Beteiligungs- und Lieferketten sowie durch die Anforderungen der Finanzwirtschaft hinreichend berücksichtigt. Unverhältnismäßige, redundante und ineffiziente Berichtspflichten gilt es aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer unbedingt zu vermeiden.

Artikel 1 – Änderungen des Handelsgesetzbuchs

Zu § 245 HGB-E: Schriftliche Form für den Jahresabschluss greift zu kurz

Nach dem Referentenentwurf soll von der CSRD-Umsetzung unabhängig die bisherige Überschrift des § 245 HGB von „Unterzeichnung“ in „Form“ geändert werden. Zudem soll die Gesetzesformulierung „zu unterzeichnen“ durch „schriftlich aufzustellen“ ersetzt werden (§ 245 Satz 1 HGB-E). Ausweislich der Gesetzesbegründung soll die Änderung der Klarstellung dienen.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die vorgesehene Änderung ausdrücklich. Denn mit dem bisherigen Wortlaut, der auf den Akt der Unterzeichnung des Jahresabschlusses und nicht auf die dadurch herbeigeführte Schriftlichkeit abstellte, bestand in der Praxis teilweise Rechtsunsicherheit, ob § 245 HGB eine Vorschrift i. S. d. § 126 Abs. 1 BGB ist und die Ersetzung der Schriftform durch die elektronische Form möglich ist (§ 126 Abs. 3, § 126a BGB). Insoweit schafft die geplante Änderung Rechtssicherheit.

Allerdings greift diese deklaratorische Anpassung zu kurz, um eine medienbruchfreie Jahresabschlusserstellung und -aufbewahrung rechtssicher zu ermöglichen. Ebenso bedarf es zwingen einer Klarstellung in § 257 Abs. 3 HGB bzgl. der Aufbewahrung. Denn nach § 257 Abs. 3 Satz 1 HGB können „[m]it Ausnahme der Eröffnungsbilanzen und Abschlüsse [...] die in Absatz 1 aufgeführten Unterlagen auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden, wenn dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und [...]“.

In der Praxis besteht erhebliche Unsicherheit darüber, ob aus dieser Formulierung im Umkehrschluss folgt, dass – auch originär elektronisch erstellte – Eröffnungsbilanzen und Abschlüsse stets (zusätzlich) in Papierform aufbewahrt werden müssen, sodass es zwangsläufig zu einem Medienbruch kommt. Davon wird offenbar auch – zumindest von Teilen – im einschlägigen Fachschrifttum ausgegangen (vgl. bspw. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 15. Aufl., Herne 2023, § 257 Rz. 14, Stand: 25. Januar 2024; Henckel, StuB 2021, S. 250 m. w. N.), während große Teile der der HGB-Kommentare auf diese Frage überhaupt nicht eingehen.

Zwar wurde in der Begründung zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie im Hinblick auf ein einheitliches elektroni-

sches Format für Jahresfinanzberichte vom 23. September 2019 in der Gesetzesbegründung ausgeführt, dass die Aufbewahrung nicht zwingend in Papierform erfolgen muss, wenn es heißt (Seite 15):

„Die Schriftform kann allerdings im Privatrecht gemäß § 126 Absatz 3 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) durch die elektronische Form (§ 126a BGB) ersetzt werden. Auch die Vorschriften zur Aufbewahrung setzen nicht zwingend ein Papierdokument voraus. § 257 Absatz 3 HGB regelt, dass Abschlüsse wegen ihrer Bedeutung als Original aufbewahrt werden müssen. Diese Anforderungen erfüllen auch qualifiziert elektronisch signierte Abschlüsse.“

Im Regierungsentwurf war diese Formulierung allerdings nicht mehr enthalten. Daher regen wir mit Nachdruck eine explizite Klarstellung im Gesetzeswortlaut des § 257 Abs. 3 HGB an, um Rechtssicherheit zu schaffen. Zumindest sollte eine entsprechende Klarstellung in der Gesetzesbegründung erfolgen. Dies gilt gerade dann, wenn § 245 HGB geändert wird, um Klarheit bzgl. der „digitalen Unterzeichnung“ zu schaffen.

Darüber hinaus sollte u. E. erwogen werden, § 257 Abs. 3 HGB insoweit zu ändern, dass auch im Original in Papierform erstellte Eröffnungsbilanzen und Abschlüsse als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden dürfen. Dies könnte in Kombination mit der im Entwurf eines Vierten Gesetzes zur Entlastung der Bürgerinnen und Bürger, der Wirtschaft sowie der Verwaltung von Bürokratie vorgesehenen Verkürzung der Aufbewahrungsfrist von 10 auf 8 Jahren zu einer Erleichterung in der Praxis führen.

Weitere vorgesehene Änderungen zum Ersatz der Schrift- durch die Textform, z. B. in § 318 Abs. 6 Satz 3 und Abs. 8 HGB-E betreffend die Kündigung eines Prüfungsauftrags oder § 320 Abs. 4 HGB-E betreffend Anfragen an den vorherigen Prüfer, werden von der Bundessteuerberaterkammer begrüßt.

Zu § 264 HGB: Systemwidrige Kopplung von Finanz- und Lageberichterstattung

Durch § 264 Abs. 3 HGB soll die Belastung von Tochterunternehmen in Konzernen reduziert werden. Die Vorschrift erstreckte sich bislang ausschließlich auf die finanzielle Berichterstattung und führte bei Erfüllung der Voraussetzungen zu einer vollständigen Befreiung der Vorschriften für den Jahresabschluss und den Lagebericht bzw. von der Prüfung und Offenlegung für Unternehmen innerhalb von Konzernen. Durch den vorliegenden Referentenentwurf wird § 264 Abs. 3 HGB materiell nicht geändert und setzt die vollständige rechtsgültige Konzernlageberichterstattung eines Mutterunternehmens voraus.

Aufgrund des Gesamtverweises auf die Richtlinie 2013/34/EU setzt § 264 Abs. 3 Nr. 3a HGB einen vollständigen Konzernlagebericht des Mutterunternehmens voraus. Dies schließt somit auch eine in den Lagebericht eingefügte Nachhaltigkeitsberichterstattung ein, soweit das Mut-

terunternehmen in den Anwendungsbereich des § 315b HGB fällt. Dadurch werden Finanzberichterstattung und Nachhaltigkeitsberichterstattung miteinander verknüpft.

Dies steht im Widerspruch zu anderen Regelungen des Referentenentwurfs, die ansonsten systematisch eine Trennung der Befreiungsmöglichkeiten zwischen der finanziellen Rechnungslegung und Lageberichterstattung bzw. der Nachhaltigkeitsberichterstattung vorsehen. Hier sollte ein systematischer Gleichlauf vorgenommen werden. Denn § 264 Abs. 3 HGB befreit zwar dem Grunde nach auch von der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Es wäre jedoch unangemessen, 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.

Zu § 267 HGB: Geltung der Erstanwendungskriterien der Berichtspflichten auch bei Umwandlungen erforderlich

Nach § 267 Abs. 4 Satz 1 HGB treten die Rechtsfolgen der Größenmerkmale i. S. d. § 267 Abs. 1 bis 3 HGB erst dann ein, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten werden.

Bei Umwandlungen (insbesondere Verschmelzungen) 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. Um der erstmaligen Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nachkommen zu können, sind stets umfangreiche Datenerhebungen erforderlich, die eine ausreichende Vorbereitungszeit erfordern.

Daher regen wir an, dass eine dem § 267 Abs. 4 Satz 1 HGB entsprechende Regelung geschaffen wird, die auch in Fällen einer Umwandlung, bei der das Größenmerkmal „groß“ erstmalig erreicht wird, die Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung daran anknüpft, dass die Größenkriterien in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren von dem umgewandelten Unternehmen erfüllt werden.

Zu §§ 289, 315 HGB-E: Unklarheiten bzgl. „Ressourcen ohne physische Substanz“

Nach § 289 Abs. 3a HGB-E sind unter bestimmten Voraussetzungen im Lagebericht auch diejenigen Ressourcen ohne physische Substanz anzugeben, von denen das Geschäftsmodell der Gesellschaft grundlegend abhängt und die eine Wertschöpfungsquelle für die Gesellschaft darstellen. Eine entsprechende Regelung findet sich in § 315 Abs. 3a HGB-E für den Konzernlagebericht. In Art. 2 Nr. 19 der durch die CSRD geänderten Bilanzrichtlinie werden die „wichtigsten immateriellen Ressourcen“ definiert als „Ressourcen ohne physische Substanz, von denen das Geschäftsmodell des Unternehmens grundlegend abhängt und die eine Wertschöpfungsquelle für das Unternehmen darstellen“.

In der Gesetzesbegründung werden u. a. die Angaben über die Fähigkeiten oder Erfahrungen von Arbeitnehmern, ihre Loyalität gegenüber der Gesellschaft und ihre Motivation zur Verbesserung von Prozessen als Beispiele angeführt. Dennoch bleibt unklar, was konkret unter dem Begriff „wichtigste immaterielle Ressource ohne physische Substanz“ zu subsumieren ist.

Nach unserem Verständnis sollen diese Ressourcen lediglich genannt und die Abhängigkeit erläutert bzw. die Nutzung als Wertschöpfungsquelle dargestellt werden. Wir bitten um Klarstellung, dass es nur einer qualitativen Angabe bedarf. Denn eine Quantifizierung würde unverhältnismäßigen Aufwand und Scheingenaugkeiten erzeugen.

Zu § 289b HGB-E: Bezugnahme auf § 296 HGB erforderlich

Nach § 289b Abs. 2 Nr. 2 sowie Abs. 3 Nr. 2 HGB-E (bzw. § 315b Abs. 2 und Abs. 3 HGB-E) besteht eine Befreiung von der Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht nur, wenn das Unternehmen „und seine Tochterunternehmen in den Konzernlagebericht“ einbezogen werden.

Dabei ist unsicher, ob im Zuge dessen berücksichtigt wird, dass das Tochterunternehmen gem. § 290 i. V. m. § 296 HGB nicht in den Konsolidierungskreis aufgenommen wurde. Wir regen daher eine Klarstellung an, 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.

Zu § 289g HGB-E: Formatvorgaben für den Lagebericht

§ 289g HGB-E sieht für die Unternehmen, die ihren Lagebericht um einen Nachhaltigkeitsbericht erweitern müssen, eine Aufstellungspflicht im ESEF-Format vor. § 289g Satz 1 HGB-E setzt die Formatvorgaben nach Artikel 29d Abs. 1 der Bilanzrichtlinie in der durch die CSRD eingefügten Fassung um. Danach muss eine Kapitalgesellschaft, die ihren Lagebericht gem. § 289b HGB-E um einen Nachhaltigkeitsbericht zu erweitern hat, den Lagebericht künftig in dem einheitlichen elektronischen Berichtsformat nach Maßgabe des Artikels 3 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 aufstellen (§ 289g Satz 1 Nr. 1 HGB-E) und den Nachhaltigkeitsbericht nach Maßgabe der Verordnung (EU) 2019/815 auszeichnen (§ 289g Satz 1 Nr. 2 HGB-E).

Die Einführung eines einheitlichen elektronischen Berichtsformats soll dazu dienen, Informationen in digitalem Format auffindbar, vergleichbar und maschinenlesbar zu machen (Erwägungsgrund 55 der CSRD). Die Formatvorgaben schließen die Angaben nach Artikel 8 der sog. Taxonomie-Verordnung ein. Das hybride Format (XHMTL und iXBRL) betrifft nur den Nachhaltigkeitsbericht als (gesonderten, klar erkennbaren) Abschnitt des Lageberichts, da nur die Nummer 2 die „Auszeichnung“ nach der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 in Bezug

nimmt und hier nur der Nachhaltigkeitsbericht genannt ist. Demgegenüber wird für die Aufstellung des Lageberichts lediglich auf Artikel 3 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 Bezug genommen und hier lediglich das „XHTML-Format“ geregelt. Die Formatvorgabe des Lageberichts einschließlich Nachhaltigkeitsberichts soll bereits für die Aufstellung (nicht erst die Offenlegung) gelten; Bilanz, GuV etc. können wie bisher ohne Formatvorgabe erstellt werden.

Bereits bei der Einführung der Offenlegung im sog. ESEF-Format für kapitalmarktorientierte Unternehmen wurde deutlich, dass dies einerseits mit einem erheblichen Aufwand für die betroffenen Unternehmen verbunden war und Fehler bei der Überführung in das XHTML-Format sowie bei der XBRL-Auszeichnung nicht gänzlich ausgeschlossen werden konnten. Stellt sich nachträglich heraus, dass beim Auszeichnungsprozess Fehler unterlaufen sind und muss daraufhin die XBRL-Auszeichnung nachträglich geändert werden, würde dies auch die Frage nach dem Erfordernis einer Nachtragsprüfung nach § 316 Abs. 3 Satz 1 HGB aufwerfen.

Der Großteil der in den Anwendungsbereich der CSRD fallenden Unternehmen wird sich erstmals mit dem sog. ESEF-Format befassen müssen. Wir regen daher an, die Aufstellung des Nachhaltigkeitsberichts bzw. des Lageberichts von den Formatvorgaben zu trennen. Dies würde auch die personellen Ressourcen der betroffenen Unternehmen entlasten und zeitlich etwas entspannen. Darum sollte die ESEF-Formatierung (d. h. sowohl die Überführung der Elemente des Lageberichtes in das XHTML-Format als auch die XBRL-Auszeichnung) in einem der Aufstellung des Lageberichts nachgelagerten Schritt der Offenlegung erfolgen.

Zu § 296 HGB: Unsicherheit beim Verzicht auf Einbeziehung

Eine Änderung des § 296 HGB ist im Referentenentwurf nicht vorgesehen, was aufgrund der CSRD auch nicht notwendig ist und wir insoweit auch nicht für erforderlich halten. Allerdings besteht vereinzelte Rechtsunsicherheit dahingehend, inwieweit Tochtergesellschaften, die bislang aufgrund der Regelungen des § 296 Abs. 2 HGB wegen einer untergeordneten Bedeutung für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht konsolidiert wurden, bei einer Wesentlichkeit in Bezug auf Nachhaltigkeit nun zu konsolidieren seien.

Wir lehnen eine künftige Konsolidierung aufgrund einer Wesentlichkeit in Bezug auf Nachhaltigkeit entschieden ab und halten den Wortlaut des § 296 Abs. 2 HGB insoweit auch für eindeutig. Dennoch regen wir an, in der Gesetzesbegründung klarzustellen, dass durch die Erweiterung des Konzernlageberichts um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht die Kriterien zur Konzernabschlusspflicht bzw. zum Konsolidierungskreis unverändert bleiben.

Zu § 315b HGB-E: Mögliche Inkongruenzen bei der Befreiung vom Konzernlagebericht

Ein Teilkonzern soll nach dem Referentenentwurf von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernnachhaltigkeitsberichts befreit sein, wenn er – unter Wahrung bestimmter Voraussetzungen – in den Nachhaltigkeitsbericht des übergeordneten Konzerns einbezogen wird (§ 315b Abs. 2 HGB-E für übergeordnete Konzernabschlüsse aus EU/EWR-Staaten bzw. § 315b Abs. 3 HGB-E für solche aus Drittstaaten). Bei Drittstaaten-Nachhaltigkeitsberichten soll dies

nur gelten, wenn der konsolidierte Nachhaltigkeitsbericht im Einklang mit den EU-Standards erstellt wird (§ 315b Abs. 3 Nr. 3 HGB-E).

Allerdings stimmen die Befreiungsvorschriften nach § 315b HGB-E nicht vollständig mit den Befreiungsvorschriften für den Teilkonzernabschluss nach § 291 und § 292 HGB überein. Ausweislich des Referentenentwurfs sollen sich §§ 291 und 292 HGB-E hinsichtlich der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernlageberichts künftig nur noch auf dessen finanziellen Teil beziehen und neben den eigenständigen Befreiungsregelungen hinsichtlich der Nachhaltigkeit nach § 315b Abs. 2 und 3 HGB-E stehen. Es wird daher für möglich gehalten, dass ein Unternehmen von den Anforderungen zur konsolidierten Finanzberichterstattung, nicht aber von den Anforderungen zur konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung befreit ist, weil sein oberstes Mutterunternehmen den Konzernlagebericht zwar im Einklang mit Artikel 29 der Bilanzrichtlinie, nicht aber mit dem Nachhaltigkeitsberichtspflichten betreffenden Artikel 29a der Bilanzrichtlinie aufstellt. Dies sehen wir kritisch und regen eine entsprechende Klarstellung an.

Zudem nimmt § 315b Abs. 1 HGB-E nur auf die Größenkriterien des § 293 Abs. 1 und 2 HGB Bezug, weshalb Unsicherheit besteht, ob die Regelung des § 296 HGB auch in Bezug auf den Nachhaltigkeitsbericht Anwendung findet. Darum bitten wir um Klarstellung, dass Tochtergesellschaften, die 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.

Denn aus unserer Sicht sieht die Bilanzrichtlinie in der Nachhaltigkeitsberichterstattung auf konsolidierter Ebene keinen Unterschied im Konsolidierungskreis zwischen der finanziellen und der Nachhaltigkeitsberichterstattung vor. Ein Auseinanderlaufen würde auch den Grundsätzen der Klarheit und Übersichtlichkeit widersprechen – schließlich könnten die Bilanzadressaten die finanziellen Größen nicht mit den Nachhaltigkeitsinformationen in Beziehung setzen. Wir regen eine entsprechende Klarstellung an.

Zu §§ 316 ff. HGB-E: Ausweitung der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts durch Steuerberater

Bislang war nur zu prüfen, ob die nichtfinanzielle Erklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Bericht vorgelegt wurde. Zukünftig soll eine vollständige inhaltliche Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts durch den Abschlussprüfer oder einen anderen Wirtschaftsprüfer erfolgen. Prüfer soll immer ein Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sein, aber nicht zwingend der Abschlussprüfer des Jahresabschlusses (§ 324e Abs. 2 HGB-E). Die Beauftragung einer unabhängigen externen Prüfungsinstanz außerhalb des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer soll damit künftig, abweichend zum bisherigen Vorgehen, nicht mehr möglich sein.

Die Bundessteuerberaterkammer kritisiert, wie das Mitgliedstaatenwahlrecht ausgeübt werden soll. Insbesondere im Interesse der kleinen und mittelständischen Steuerberatungs- und Wirt-

schaftsprüfungskanzleien sprechen wir uns dafür aus, dass Deutschland das Wahlrecht der CSRD so ausübt, dass der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts auch ein Nichtwirtschaftsprüfer, d. h. auch ein Steuerberater, sein kann und die Prüfungsbefugnisse nicht auf Wirtschaftsprüfer beschränkt werden.

Der Berufsstand der Steuerberater leistet einen umfassenden Beratungsansatz und unterstützt seine Mandanten bei der Erstellung des Lage- bzw. des Nachhaltigkeitsberichts. Insofern sollte auch eine Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts durch den Steuerberater erfolgen können. Damit könnte auch die Befürchtung ausgeräumt werden, dass die künftig ca. 12.000 bis 15.000 prüfungspflichtigen Unternehmen Schwierigkeiten bekommen könnten, einen Wirtschaftsprüfer für ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung zu finden.

Es sollte zudem sichergestellt sein, dass bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung auch bereits etablierte Instrumente des Umweltmanagements in den Unternehmen Berücksichtigung finden, wie es auch in den European Sustainability Reporting Standards (ESRS 1, Tz. 121) vorgesehen ist. Doppelte Prüfungen für die entsprechenden Informationen bzw. Daten im Nachhaltigkeitsbericht sind aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer unbedingt zu vermeiden.

Da Steuerberater auch nach Inkrafttreten des CSRD-Umsetzungsgesetzes im Rahmen der Prüfung eines freiwilligen Nachhaltigkeitsberichts weiterhin tätig sein können und damit auch über entsprechendes Know-how verfügen, sollte sich diese Prüfungsbefugnis gleichermaßen auf nach der CSRD verpflichtende Nachhaltigkeitsberichte erstrecken. Wesentlicher Bestandteil der Ausbildung und Arbeit von Steuerberatern ist bereits heute die Erstellung von Jahresabschlüssen für alle Gesellschaftsformen sowie deren freiwillige Prüfung. Das Mitgliedstaatenwahlrecht zur Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts sollte nach unserer Auffassung dahingehend ausgeübt werden, dass diese Prüfung auch durch Steuerberater erfolgen kann.

Zu 324b HGB-E: Keine indirekte Prüfung der Wertschöpfungskette

Wir regen nachdrücklich an klarzustellen, dass durch die Prüfung des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts keine indirekte Prüfung der Kunden und Lieferanten bzw. der von den diesen übermittelten Informationen aus der Wertschöpfungskette entsteht. Die Geschäftspartner aus der Wertschöpfungskette sind vielfach nicht selbst nachhaltigkeitsberichts- und damit prüfungspflichtig.

Soweit die Pflicht zur Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts nach § 324b HGB-E dazu führen würde, dass selbst nicht nachhaltigkeitsberichts- und prüfungspflichtige Unternehmen aus der Wertschöpfungskette die vom Geschäftspartner geforderten Daten prüfen lassen müssten, wäre dies völlig unverhältnismäßig. Denn dies würde dazu führen, dass Aufwand und Kosten in den nur mittelbar betroffenen Unternehmen nochmals immens ansteigen würden. Der Trickle-down-Effekt der EU-Regulierung würde um ein inakzeptables Maß nochmals verstärkt werden. Soweit eine entsprechende Lösung auf nationaler Ebene nicht möglich sein sollte, bedarf es zwingend einer entsprechenden Regelung auf europäischer Ebene.

Zu § 328 HGB-E: Fehlender Bezug zu §§ 289b, 289g HGB

In § 328 HGB-E sollen für die Offenlegung Änderungen erfolgen, allerdings ohne direkten Bezug zu §§ 289b, 289g HGB-E. Aus der Gesetzesbegründung zur Änderung des § 11 Abs. 2 Satz 1 URV lässt sich (mittelbar) entnehmen, dass für die Offenlegung eines um einen Nachhaltigkeitsbericht erweiterten Lageberichts die Formatvorgabe des § 289g HGB-E gilt. Aus dem Gesetzeswortlaut dürfte sich dies aus der Formulierung des § 328 Abs. 1 Satz 1 HGB ergeben, da es sich bei § 289g HGB-E um eine Vorschrift für die Aufstellung des Lageberichts handelt. Wir regen zur Klarstellung an, auch in der Begründung zu § 328 HGB-E die Formulierung aus der Begründung zu § 11 Abs. 2 Satz 2 URV-E aufzunehmen.

Zu §§ 331 ff. HGB-E: Vorgesehene Sanktionen aussetzen bzw. reduzieren

Im Referentenentwurf wird der Nachhaltigkeitsbericht bezüglich der Sanktionen dem Lagebericht, dessen Teil er auch ist, gleichgestellt. Insoweit sieht der Referentenentwurf erhebliche Sanktionen vor, bspw. bei nicht erfolgter Offenlegung (Zwangsstrafen), unrichtiger Darstellung (Freiheitsstrafen), unrichtiger Versicherung (Freiheitsstrafen) bzw. Ordnungswidrigkeiten bei der Aufstellung (Geldstrafen).

Wir sehen kritisch, dass für die Aufstellung des Nachhaltigkeitsberichts im Gegensatz zur Prüfung, deren Niveau zumindest in den ersten Jahren lediglich mit begrenzter Sicherheit zu erfolgen hat, kein Unterschied zur übrigen Lageberichterstattung besteht. Die Qualität der Berichterstattung hat daher sofort das Niveau zu erreichen, welches eine unrichtige Darstellung ausschließt, was angesichts der oftmals neuen Betrachtungsgegenstände kaum flächendeckend möglich erscheint.

Wir sehen die Gefahr, dass die unübersichtliche Masse an Anforderungen, unbestimmten Rechtsbegriffen und Widersprüchen in den Berichtsanforderungen das Klagerisiko gegenüber berichtspflichtigen Unternehmen unkalkulierbar steigen lässt. Die ESRS wurden erst spät zur Verfügung gestellt und die EU-Kommission kündigte bereits eine sprachliche Nachbesserung an. Nach wie vor existieren viele Auslegungs- und Anwendungsfragen, die nur unverbindlich von der EFRAG-Plattform beantwortet werden können. Es bestehen große Unsicherheiten im Hinblick auf die Durchführung der (doppelten) Wesentlichkeitsanalyse. Daher bedarf es aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer eines „Einführungszeitraums“, in dem zumindest die an den Nachhaltigkeitsbericht anknüpfenden Sanktionen ausgesetzt bzw. zumindest deutlich reduziert werden. Dies gilt zudem mit Blick auf die künftige Umsetzung der CSDDD, welche für eine Missachtung der Sorgfaltspflichten noch weitaus stärkere Sanktionen vorsieht.

Artikel 3 – Änderungen des Lieferkettensorgfaltspflichtengesetzes (LkSG)

Zu § 10 LkSG-E: Unzureichende Subsidiarität bei Dokumentations- und Berichtspflicht

Ausweislich der Gesetzesbegründung, soll die vorgesehene Regelung der Vermeidung doppelter bzw. gleichgelagerter Berichtspflichten dienen. Zu diesem Zweck sollen § 10 Abs. 5 und 6 LkSG-E eine Ersetzungsbefugnis regeln. Danach soll eine doppelte Berichtspflicht gem. § 10 Abs. 5 LkSG-E für Unternehmen entfallen, die gem. § 289b Abs. 1 HGB-E zur Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts als Teil des Lageberichts verpflichtet sind bzw. für Unternehmen, die gem. § 289b Abs. 2 HGB-E davon befreit sind (Einbezug als Tochterunternehmen in ein um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht erweiterten Konzernlagebericht). Für diese Unternehmen sollen künftig allein die Berichtsanforderungen der CSRD/ESRS maßgeblich sein. Dies ist grundsätzlich zu begrüßen. Die vorgesehene Subsidiaritätsklausel gem. § 10 Abs. 5 LkSG-E umfasst jedoch lediglich die Nachhaltigkeitsberichterstattung in Umsetzung der CSRD (Verweis auf § 289b HGB-E).

Allerdings existieren weitere EU-Regelungen, die eine Berichtspflicht hinsichtlich der Einhaltung bestimmter Sorgfaltspflichten im Hinblick auf die Liefer- bzw. Wertschöpfungskette normieren. Solche europarechtlichen Anforderungen an weitere Berichtspflichten resultieren aus der am 15. März 2024 vom Rat der EU verabschiedeten EU-Lieferkettenrichtlinie (Corporate Sustainability Due Diligence Directive, CSDDD), aber auch aus der EU-Verordnung über entwaldungsfreie Lieferketten (EU-Deforestation Regulation, EUDR). Letztere soll sicherstellen, dass Produkte, die auf den europäischen Markt gelangen, nicht mit Entwaldung und Waldschädigung sowie Verletzung der Rechte indigener Völker in Verbindung stehen. Über die Einhaltung der diesbezüglichen Sorgfaltspflichten haben Unternehmen, die nicht in die Kategorie KMU (einschließlich Kleinstunternehmen oder natürliche Person) fallen – unabhängig von ihrer Rechtsform – jährlich öffentlich (auch im Internet) zugänglich zu berichten (vgl. Art. 12 Abs. 3 Satz 1 VO (EU) 2023/1115).

Darum regen wir an, die in § 10 Abs. 5 LkSG-E vorgesehene Subsidiaritätsklausel auch auf weitere (EU-)Berichtspflichten auszuweiten und insoweit Redundanzen zu vermeiden.

Zudem sehen wir kritisch, dass Unternehmen, die einen Nachhaltigkeitsbericht erstellen und die Möglichkeit der Ersetzung nach § 10 Abs. 5 oder Abs. 6 LkSG-E nutzen, dennoch weiterhin verpflichtet sind, eine Grundsaterklärung über ihre Menschenrechtsstrategie abzugeben und somit auch ein entsprechendes Risikomanagement einzurichten und entsprechende Risikoanalysen zu erstellen.

Darüber hinaus muss sichergestellt sein, dass die zuständige Behörde ihre weiteren Befugnisse nach §§ 14 ff. LkSG nicht nutzt, um ggf. weitere Auskünfte, Informationen oder Nachweise des Unternehmens zu erlangen, die mit dem Bericht nach § 10 Abs. 5 und 6 LkSG-E grundsätzlich erfüllt werden. Es muss seitens der zuständigen Behörde nach dem LkSG der Nachhaltigkeitsbericht akzeptiert werden.

Zu § 12 LkSG-E: Redundante Einreichung des Berichts

Zwar soll eine doppelte Berichtspflicht gem. § 10 Abs. 5 LkSG-E für Unternehmen entfallen. Soweit ein LkSG-Bericht nach § 10 Abs. 5 LkSG-E durch einen (verpflichtend aufgestellten oder freiwillig erstellten) Nachhaltigkeitsbericht ersetzt wird, sehen die Regelungen in § 12 Abs. 3 LkSG-E allerdings – neben der Offenlegung im Unternehmensregister – eine zusätzliche Einreichung bei der nach LkSG zuständigen Behörde (dem BAFA) vor.

Diese Redundanz der Datenübermittlung widerspricht nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer dem „Once-only-Gedanken“ und ist daher abzulehnen.

Artikel 22 – Änderung der Unternehmensregisterverordnung

Zu § 11 URV-E: Format der Übermittlung anderer Rechnungslegungsunterlagen an das Unternehmensregister

Ausweislich der Gesetzesbegründung, soll § 11 Abs. 2 Satz 1 URV der Übersichtlichkeit wegen neu gefasst werden. Die Vorschrift soll künftig auch Vorgaben dazu enthalten, in welchem Format gem. § 289b HGB-E um einen Nachhaltigkeitsbericht erweiterte Lageberichte und gem. § 315b HGB-E um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht erweiterte Konzernlageberichte an die das Unternehmensregister führende Stelle zu übermitteln sind. Diese (Konzern-)Lageberichte sollen gem. § 328 Abs. 1 Satz 1 HGB-E in dem Format nach den §§ 289g und 315e HGB-E offenzulegen und daher in diesem Format zu übermitteln sein.

Durch den neu gefassten Satz 2 in § 11 Abs. 2 URV-E soll auch denjenigen Unternehmen, die den (Konzern-)Lagebericht nach den handelsrechtlichen Vorschriften im einheitlichen elektronischen Berichtsformat offenzulegen haben, die Möglichkeit eingeräumt werden, alle sonstigen nach gesetzlichen Vorschriften mit dem (Konzern-)Lagebericht offenzulegenden Rechnungslegungsunterlagen in diesem Format an die das Unternehmensregister führende Stelle zu übermitteln.

Damit würde künftig für CSRD-pflichtige Unternehmen ein Wahlrecht bestehen, auch andere Rechnungslegungsunterlagen als den Lagebericht im Format XHTML zur Offenlegung an das Unternehmensregister zu übermitteln. Insoweit ist zu begrüßen, dass mit dieser Option auch das Petitum der Bundessteuerberaterkammer (vgl. Diskussionspapier der Bundessteuerberaterkammer zur Nachhaltigkeitsberichterstattung vom 21. Februar 2024, S. 4) hinreichend berücksichtigt würde, wonach sich das elektronische Berichtsformat gemäß Artikel 3 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 der Kommission ausschließlich auf den Lagebericht, jedoch nicht auf die Aufstellung von Abschlüssen erstrecken sollte. Eine darüber hinausgehende Pflicht zur Anwendung des XHTML-Formats – d. h. über die Anforderungen der CSRD hinaus – ist nach unserer Ansicht entschieden abzulehnen.