

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Rechtsausschuss
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

E-Mail



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

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

11. Oktober 2024

Stellungnahme zum Regierungsentwurf 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 (BT-Drs. 20/12787)

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Vorgriff auf die Öffentliche Anhörung zum im Betreff genannten Gesetzentwurf nehmen wir die Möglichkeit gerne wahr, dazu Stellung zu nehmen.

Wir begrüßen ausdrücklich die in dem vorliegenden Regierungsentwurf 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 Regierungsentwurfs mit einmaligem Erfüllungsaufwand i. H. v. rund 846 Mio. € sowie laufendem Erfüllungsaufwand i. H. v. jährlich ca. 1,6 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 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 das Vierte Gesetz 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 Regierungsentwurf vorgesehenen Regelungen.

Für Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Meik Eichholz
stellv. Abteilungsleiter

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

**Stellungnahme zum Regierungsentwurf 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
(BT-Drs. 20/12787)**

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

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

11. Oktober 2024

Dringender Anpassungsbedarf

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 Regierungsentwurf weitestgehend vorgesehenen 1:1-Umsetzung der CSRD ist der bürokratische Aufwand für die bloßen Berichtspflichten unverhältnismäßig hoch, wie auch der prognostizierte Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft zeigt. Im Durchschnitt entstehen jedem berichtspflichtigen Unternehmen mehr als 100.000 € zusätzliche Bürokratiekosten pro Jahr. Dabei ist der immense Aufwand, der mittelbar betroffenen nicht nachhaltigkeitsberichtspflichtigen Geschäftspartnern, Kunden und Lieferanten der berichtspflichtigen Unternehmen entsteht, noch nicht einmal berücksichtigt. Auch der Bundesrat stellt fest, dass die hohe zusätzliche Bürokratiebelastung durch die Umsetzung der CSRD-Richtlinie der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Volkswirtschaft schadet und es als kritisch anzusehen ist, dass die Unternehmen für die Erledigung der Berichtspflichten viele gut ausgebildete Fachkräfte einsetzen müssen (BR-Drs. 385/24 (B), S. 3).

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 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 die Bundesregierung parallel auf EU-Ebene dafür einsetzt, dass die Anforderungen der CSRD deutlich verringert und die Anzahl der verpflichtenden Datenpunkte in den ESRS drastisch reduziert werden. Insoweit begrüßen wir die Ankündigung der Bundesregierung in der Wachstumsinitiative, sich bei der

Europäischen Kommission dafür einzusetzen, die sehr umfangreichen Vorgaben zum Inhalt der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD deutlich zu reduzieren. Es bleibt zu hoffen, dass dieser Ankündigung zeitnah Ergebnisse folgen werden. Denn die Berichterstattung sollte kein Selbstzweck sein. Vielmehr muss formellem Aufwand auch ein konkret messbarer Nutzen aus Sicht der Stakeholder gegenüberstehen und die Verhältnismäßigkeit gewahrt sein.

Insoweit schließen wir uns uneingeschränkt der Forderung des Bundesrates an (BR-Drs. 385/24 (B), S. 1 f.), der in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf feststellt, „[...] 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.“

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.

Darum ist es zum Schutz von KMU insbesondere geboten, bei einer künftigen Anpassung der CSRD durch den europäischen Gesetzgeber einen sog. „Value-Chain-Reporting-Cap“ einzuführen. So ist auch der Forderung des Bundesrates uneingeschränkt zuzustimmen (BR-Drs. 385/24 (B), S. 2), „[...] 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.“

Bis zur Einfügung eines Value Chain Cap bspw. entsprechend des VSME Basis-Moduls sollte klargestellt werden, dass große Unternehmen von ihren nicht berichtspflichtigen Unternehmen nicht alle Daten des LSME fordern müssen und zur Verfügung gestellte Informationen nicht indirekt prüfungspflichtig werden.

Artikel 1 – Änderungen des Handelsgesetzbuchs

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

Nach dem Regierungsentwurf 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). Insofern 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 elektronisches 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. Zwar hat die Bundesregierung am 30. Mai 2024 in ihrer Antwort auf eine Kleine Anfrage der Fraktion der CDU/CSU (Drs. 20/11354) bzgl. Bürokratieentlastung bei Bilanzierungspflichten die Auffassung vertreten, „[...] dass im Original elektronisch aufgestellte Eröffnungsbilanzen und Abschlüsse nicht zusätzlich in Papierform aufbewahrt werden müssen“ (Drs. 20/11573, S. 8).

Aufgrund der geschilderten Unsicherheit in der Praxis regen wir jedoch mit Nachdruck eine explizite Klarstellung im Gesetzeswortlaut des § 257 Abs. 3 HGB an, um Rechtssicherheit zu schaffen. Dies gilt gerade dann, wenn § 245 HGB geändert wird, um Klarheit bzgl. der „digitalen Unterzeichnung“ zu schaffen.

Darüber hinaus sollte u. E. erwogen werden, das Papierformerfordernis in § 257 Abs. 3 HGB und § 147 Abs. 2 AO gänzlich abzuschaffen. Dies wäre auch aufgrund der verpflichtenden Vorlage einer E-Bilanz bei der Finanzverwaltung zielführend. Diese – auch vom Bundesrat erhobene Forderung (vgl. BR-Drs. 385/24 (B), S. 12) – könnte in Kombination mit der vorgesehenen Änderung des § 245 HGB sowie der im Vierten Bürokratieentlastungsgesetz vorgesehenen Verkürzung der Aufbewahrungsfrist von 10 auf 8 Jahre zu einer spürbaren Entlastung 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 Regierungsentwurf 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 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a HGB einen vollständigen Konzernlagebericht des Mutterunternehmens voraus. Dies schließt somit auch eine in den Lagebericht eingefügte Nachhaltigkeitsberichterstattung ein, soweit das Mutterunternehmen in den Anwendungsbereich des § 315b HGB fällt. Dadurch werden Finanzberichterstattung und Nachhaltigkeitsberichterstattung miteinander verknüpft.

Dies steht im Widerspruch zu anderen Regelungen des Regierungsentwurfs, 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. „wichtigster Ressourcen ohne physische Substanz“

Nach § 289 Abs. 3a HGB-E sind unter bestimmten Voraussetzungen im Lagebericht auch die wichtigsten immateriellen 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 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 subsummieren 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).

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. Ob die im Gesetzentwurf vorgesehene Verschärfung von der bestehenden Offenlegungspflicht hin zu einer Aufstellungspflicht aus der CSRD-Richtlinie folgt, wird fachlich unterschiedlich beurteilt. Der mit einer Aufstellungslösung verbundene bürokratische Mehraufwand für die Unternehmen ist aus unserer Sicht als sehr kritisch zu beurteilen. Zwar verschafft die in Artikel 2 aufgenommene Übergangsfrist für die Aufstellung des (Konzern-)Lageberichts im sog. ESEF-Format den betroffenen Unternehmen etwas mehr Zeit. Die grundsätzliche Problematik, das ESEF-Format bereits bei der Aufstellung anzuwenden, wird dadurch jedoch nicht gelöst.

Wir regen daher – wie auch der Bundesrat – an, dass 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 wird und stattdessen auf die heute bereits in der Finanzberichterstattung praktizierte Offenlegung nach diesen Formatanforderungen beschränkt wird (vgl. BR-Drs. 385/24 (B), S. 7 f.).

Zu § 296 HGB: Unsicherheit beim Verzicht auf Einbeziehung

Eine Änderung des § 296 HGB ist im Regierungsentwurf 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

Da § 315b Abs. 1 HGB-E nur auf die Größenkriterien des § 293 Abs. 1, 2 und 4 HGB Bezug nimmt, besteht Unsicherheit, ob die Regelung des § 296 HGB auch hinsichtlich des Nachhaltigkeitsberichts Anwendung findet. Darum sollte klargestellt werden, dass Tochtergesellschaften, die nach § 296 HGB nicht konsolidiert werden müssen, auch nicht in den Konzernnachhaltigkeitsbericht aufgenommen werden müssen. Generell sollten sich durch die Erweiterung des Konzernlageberichts um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht keine Änderungen für die Kriterien zum Konsolidierungskreis ergeben.

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 Wirtschaftsprüfungskanzleien 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. Ausweislich der Gesetzesbegründung (S. 120) wird die Bundesregierung zwar prüfen, „[...] ob im Rahmen einer späteren Gesetzesnovelle unter Ausnutzung des Mitgliedstaatenwahlrechts nach Artikel 34 Absatz 4 der Bilanzrichtlinie auch weitere unabhängige Erbringer von Bestätigungsdienstleistungen wie insbesondere Umweltgutachter als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts vorgesehen werden können.“ Eine solche Öffnung ist jedoch im Gesetzentwurf (noch) nicht angelegt, was in Anbetracht der Vorlaufzeit seit Inkrafttreten der CSRD misslich ist.

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.

Auch der Bundesrat fordert in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf die Bundesregierung auf (BR-Drs. 385/24 (B), S. 10 f.), „[...] 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.“ Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt diese Forderung ausdrücklich.

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 Regierungsentwurf wird der Nachhaltigkeitsbericht bezüglich der Sanktionen dem Lagebericht, dessen Teil er auch ist, gleichgestellt. Insoweit sieht der Regierungsentwurf 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)

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.

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. Wir unterstützen ausdrücklich die Forderung des Bundesrates (BR-Drs. 385/24 (B), S. 4), „[...] 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.“

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 Grundsatzerklärung 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.

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.

Dass Berichte für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2024 begonnen haben, nun erst bis zum 31. Dezember 2025 einzureichen sind und die Frist zur Einreichung eines Berichts nach dem LkSG damit gem. § 12 Abs. 4 LkSG-E um ein Jahr verschoben wird, ist zu begrüßen. Allerdings sollte die Frist für Berichte für das Geschäftsjahr 2024 ebenfalls generell auf den 31. Dezember 2025 verschoben werden, da sonst Berichte nach § 10 Abs. 2 LkSK für das Geschäftsjahr 2024 früher fällig sind als LkSG-Berichte für das Geschäftsjahr 2023.

Zudem halten wir es für kritisch, dass unter das LkSG fallende Unternehmen, die erstmals ab dem Berichtsjahr 2025 einen Nachhaltigkeitsbericht erstellen müssen, für das Jahr 2024 dennoch einen LkSG-Bericht erstellen müssen. Hier sehen wir weiteren Regelungsbedarf, um unnötige Belastungen zu vermeiden.