Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Rechtsausschuss
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 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

27. November 2025

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

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir begrüßen ausdrücklich die vorgesehene weitgehende 1:1-Umsetzung der EU-Richtlinie. Denn nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer muss der bürokratische Aufwand für die direkt sowie indirekt von den Berichtspflichten betroffenen Unternehmen zwingend auf das absolut erforderliche Mindestmaß begrenzt werden.

Daher begrüßen wir auch nachdrücklich, dass die Bundesregierung die Maßnahmen im Rahmen der Omnibus-Initiative auf EU-Ebene mit Nachdruck unterstützt und sich für eine schnelle Umsetzung einsetzt, um die Ergebnisse noch im laufenden nationalen Gesetzgebungsverfahren umzusetzen. Ebenso begrüßen wir, dass die Verschiebung des Anwendungszeitpunkts um jeweils 2 Jahre für Unternehmen der 2. und 3. Welle nach der Stop-the-Clock-Richtlinie im vorliegenden Regierungsentwurf berücksichtigt ist. Zudem positiv ist, dass die Omnibus-Initiative auf EU-Ebene im Gesetzentwurf bereits insoweit antizipiert wird, als Unternehmen der 1. Welle mit nicht mehr als 1.000 Arbeitnehmern aufgrund der auf EU-Ebene vorgeschlagenen – aber noch nicht beschlossenen – Schwellenwertanhebung von der Berichterstattung über die Geschäftsjahre 2025 und 2026 befreit werden (Art. 96 Abs. 8 EGHGB-E).

Allerdings sind die weitergehenden Erleichterungen und Vereinfachungen der Omnibus-Initiative leider noch nicht im Gesetzentwurf enthalten, da diese auf EU-Ebene noch nicht beschlossen wurden. Insoweit sorgt die Veröffentlichung des Regierungsentwurfs vor Verabschiedung des Omnibus-Pakets für weitere Unsicherheit und Unverständnis. Denn dadurch werden für Unternehmen der 1. Welle derzeit auf EU-Ebene diskutierte deutlich weitergehende Erleichterungen wie etwa die Überarbeitung und deutliche Reduzierung der ESRS sowie eine zusätzliche Verengung des Anwendungsbereichs hinsichtlich der Umsatzschwelle (der EU-Rat und das EU-Parlament haben 450 Mio. € vorgeschlagen anstatt der derzeitigen 50 Mio. €) und der Arbeitnehmerschwelle (das EU-Parlament hat eine Anhebung auf 1.750 anstatt 1.000 Arbeitnehmer vorgeschlagen) nicht berücksichtigt.

Somit würden nach dem derzeitigen Entwurf ab 2025 berichtspflichtige Unternehmen ggf. nachträglich aus dem Anwendungsbereich fallen und über Dinge berichten müssen, die nach Überarbeitung der ESRS ggf. gar nicht mehr berichtspflichtig sind. Dies mutet u. E. seltsam

an. Davon sind dann auch KMU in Beteiligungs- und Wertschöpfungsketten mittelbar betroffen, da die legislativen Maßnahmen zur Eingrenzung der mittelbaren Berichtspflicht selbst nicht nachhaltigkeitsberichtspflichtiger kleinerer Unternehmen (sog. „Value-Chain-Cap“ zur Begrenzung des „Trickle-Down-Effekts“) auf EU-Ebene ebenfalls noch nicht beschlossen und somit nicht Gegenstand des vorliegenden Gesetzentwurfs sind. Ebenso sollen für Unternehmen der 2. und 3. Welle Regelungen statuiert werden, die binnen kürzester Zeit überholt sein werden.

Durch die mit dem Regierungsentwurf vorgesehene Umsetzung unzureichender und auf EU-Ebene zum Teil bereits überholter Regelungen ausschließlich aufgrund formaler Fristen müsste nach Abschluss dieses Gesetzgebungsverfahrens ein weiteres Änderungsgesetz initiiert werden. Das schafft Rechtsunsicherheit und Unverständnis. Darum halten wir es für erforderlich, dass dieses Gesetzgebungsverfahren nicht weiterverfolgt wird, bevor die weitergehenden Erleichterungen auf EU-Ebene beschlossen sind. Die Ergebnisse können dann – unter angemessenem Einbezug sachverständiger Organisationen – in dieses Gesetzgebungsverfahren eingebracht werden.

Zudem kritisieren wir, dass der vorliegende Entwurf nach wie vor an der ausschließlichen Prüfungsbefugnis durch Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften festhält und regen nachdrücklich an, das Mitgliedstaatenwahlrecht zur Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts dahingehend auszuüben, dass diese Prüfung auch durch Steuerberater erfolgen kann.

Schließlich möchten wir an die im Koalitionsvertrag angekündigte Abschaffung des nationalen Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (LkSG) erinnern. Neben der nun vorgesehenen Aussetzung der Berichtspflicht nach dem LkSG, sollten zugleich weitere Entlastungsmöglichkeiten vollständig ausgeschöpft werden. Nach Abschluss der EU-Omnibus-Initiative sollten die darin enthaltenen weitergehenden Erleichterungen der Europäischen Lieferkettenrichtlinie (CSDDD) zügig im nationalen Recht umgesetzt werden.

Als Anlage zu diesem Schreiben erhalten Sie unsere wesentlichen Anmerkungen.

Für Rückfragen stehen wir gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Meik Eichholz
Abteilungsleiter

<u>Anlage</u>

Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

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

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

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

27. November 2025

Vorbemerkungen

Ausweislich des Regierungsentwurfs und der Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates (NKR) entsteht der Wirtschaft ein jährlicher Erfüllungsaufwand i. H. v. ca. 1,7 Mrd. € und einmaliger Erfüllungsaufwand i. H. v. rund 880 Mio. €. Es wird geschätzt, dass sich der jährliche Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft auf rund 430 Mio. € und der einmalige Erfüllungsaufwand auf rund 230 Mio. € reduzieren wird, wenn die geplanten Erleichterungen durch die Omnibus-Initiative gemäß den Vorschlägen der EU-Kommission kommen.

Dem NKR ist uneingeschränkt beizupflichten, wenn er in seiner Stellungnahme ausführt, dass „[.] selbst bei Umsetzung der geplanten Erleichterungen auf EU-Ebene [.] die verpflichtende Nachhaltigkeitsberichterstattung enorme bürokratische Belastungen für die Wirtschaft verursachen [wird]“ (BT-Drs. 21/1857, S. 183). Dabei darf nicht vergessen werden, dass es sich hierbei um neu eingeführte Bürokratielasten handelt und auch die Omnibus-Initiative auf EU-Ebene keineswegs einen effektiven Bürokratieabbau verfolgt, sondern lediglich darauf abzielt, neu geschaffene Bürokratielasten etwas abzumildern.

Besonders kritisch ist, dass der Regierungsentwurf ausführt (BT-Drs. 21/1857, S. 5), dass „[d]er zusätzliche laufende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft [.] nicht der „One in, one out“-Regel der Bundesregierung [unterliegt], weil er auf einer 1:1-Umsetzung von EU-Recht beruht.“ Auch der NKR kommt zu dem Ergebnis (BT-Drs. 21/1857, S. 182), dass „[d]er jährliche Erfüllungsaufwand der Wirtschaft in diesem Regelungsvorhaben im Sinne der „One in, one out“-Regel der Bundesregierung kein „In“ dar[stellt], da er allein aus der Umsetzung von EU-Recht resultiert“

Zwar ist der Befund des NKR grundsätzlich richtig (BT-Drs. 21/1857, S. 183), dass „[d]as Vorhaben [erneut] verdeutlicht [.], wo die „One in, one out“-Regel ihre Schwäche hat. Belastungen, die auf der Umsetzung von EU-Vorgaben beruhen, sind von der Verpflichtung zur Kompensation ausgenommen. Der NKR dringt deshalb gegenüber der Bundesregierung auf eine zeitnahe Abschaffung der Ausnahme. Das Instrument ist ansonsten keine wirksame Bürokratiebremse.“

Hierbei wird allerdings völlig vergessen und seitens der Bundesregierung offenbar ignoriert, dass im Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD auf S. 63 angekündigt wurde:
„*Wir streichen die Ausnahmen der so genannten „One in, one out“-Regel und berücksichtigen den Aufwand aus EU-Vorgaben, den Aufwand für Bürgerinnen und Bürger und Verwaltung sowie den einmaligen Umstellungsaufwand, und entwickeln sie zu einer „One in, two out“-Regel fort.“*

Diese vollkommen richtige, von der Bundessteuerberaterkammer seit langem geforderte und im Koalitionsvertrag angelegte Maßnahme sollte nun auch zwingend umgesetzt werden, sodass der Bürokratieaufwand aus der Umsetzung der CSRD berücksichtigt wird und es entsprechend der neuen „One in, two out“-Regel zu einem doppelt so hohen Abbau von Bürokratielasten kommen muss.

Darüber hinaus weist der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf völlig zu Recht „[…] darauf hin, dass der laut Regierungsentwurf ausgewiesene Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft lediglich die direkt berichtspflichtigen Unternehmen berücksichtigt. In der Praxis dürfte der tatsächliche Erfüllungsaufwand aufgrund der zahlreichen mittelbar betroffenen Unternehmen um ein Vielfaches höher ausfallen. Insbesondere in kleinen und mittleren Unternehmen werden durch die umfangreichen Berichtspflichten erhebliche Ressourcen gebunden, die ihnen gerade in der aktuell wirtschaftlich angespannten Lage für dringend benötigte Investitionen, etwa in Innovation, Forschung und Entwicklung, nicht mehr zur Verfügung stehen“ (BR-Drs. 435/25 (B), S. 7).

Vor diesem Hintergrund sollte die Bundesregierung auch mit Blick auf die anhaltende wirtschaftliche Lage und die Standortattraktivität Deutschlands nicht nur die im Koalitionsvertrag angekündigte Novellierung der Bürokratiebremse konsequent umsetzen, sondern auch unabhängig davon effektiven und spürbaren Bürokratieabbau forcieren, anstatt neue Pflichten und regulatorische Vorgaben zu statuieren.

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). Insoweit schafft die geplante Änderung Rechtssicherheit.

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll „[m]it der Änderung zugleich klargestellt [werden], dass bereits der aufgestellte (und nicht erst der festgestellte) Jahresabschluss der Schriftform bedarf. Denn das Geschäftsführungsorgan hat bereits für den aufgestellten Jahresabschluss Verantwortung zu übernehmen (vergleiche § 334 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 HGB).“

Wir regen zudem eine klarzustellende Ergänzung an, dass ein unter Einhaltung der Schriftform aufgestellter Jahresabschluss nicht erneut der Schriftform im Rahmen der Feststellung bedarf, wenn sich bei dem festgestellten Jahresabschluss keine Änderungen gegenüber dem aufgestellten ergeben. Eine andere Sichtweise würde u. E. zu einem widersinnigen Bürokratieaufwand führen.

Zudem 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 teilweise – im einschlägigen Fachschrifttum ausgegangen (vgl. bspw. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 16. Aufl., Herne 2025, § 257 Rz. 14, Stand: April 2025; Henckel, StuB 2021, S. 250 m. w. N.), während große Teile 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 (S. 15).

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 am 27. September 2024 erhobene Forderung (vgl. BR-Drs. 385/24 (B), S. 12) – könnte in Kombination mit der vorgesehenen Änderung des § 245 HGB 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, 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, er setzt auch weiterhin die vollständige rechtsgültige Konzernlageberichterstattung eines Mutterunternehmens voraus.

Der vorliegende Gesetzentwurf soll die Vorschrift in Abs. 3 allerdings insofern ändern, als der statische Verweis auf die aktuelle Fassung der Bilanzrichtlinie aktualisiert wird. Dies schließt somit auch eine in den Lagebericht eingefügte Nachhaltigkeitsberichterstattung ein, soweit das Mutterunternehmen in den Anwendungsbereich des § 315b HGB-E 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, obgleich das betroffene Unternehmen ggf. selbst dem Grunde nach nicht zur Nachhaltigkeit berichtspflichtig ist.

Darüber hinaus zielt der statische Verweis auf eine Version der Bilanzrichtlinie ab, die noch nicht die – im Rahmen der Omnibus-Initiative vorgesehenen und für Unternehmen der 1. Welle bereits im Gesetzentwurf berücksichtigte – 1.000 Arbeitnehmer-Grenze zur Nachhaltigkeitsberichterstattung beinhaltet, sodass die bisherigen Grenzen der CSRD für eine Befreiung zur Anwendung kämen. Ein Mutterunternehmen mit bis zu 1.000 Mitarbeitern wäre folglich auf Basis der bestehenden Schwellenwerte in der Richtlinie 2013/34/EU verpflichtet, einen Nachhaltigkeitsbericht anzufertigen, obgleich es nach nationalem Recht aufgrund der Regelung in Art. 97 Abs. 7 EGHGB-E nicht nachhaltigkeitsberichtspflichtig wäre. Hieran dürften auch die vorgesehenen Übergangsvorschriften des EGHGB nichts ändern, da sich diese nicht auf § 264 Abs. 3 HGB beziehen. Dies widerspricht der gesetzgeberischen Intention und der mit dem vorliegenden Gesetzentwurf verfolgten Systematik, die auf EU-Ebene vorgeschlafenen – aber noch nicht verabschiedeten – Erleichterungen bereits zu antizipieren. Darum regen wir eine entsprechende Anpassung an, damit die in Art. 97 Abs. 7 EGHGB-E vorgesehene Regelung greift.

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 allerdings bereits 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 Scheingenauigkeiten 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. Zudem sollte grundsätzlich klargestellt werden, dass der Konsolidierungskreis zwischen der finanziellen wie nachhaltigkeitsbezogenen Berichterstattung identisch ist.

Zu § 289g und § 315e HGB-E: Formatvorgaben für den Lagebericht

Durch § 289g HGB-E wird für die Unternehmen, die ihren Lagebericht um einen Nachhaltigkeitsbericht erweitern müssen, eine Aufstellungspflicht im ESEF-Format angeordnet. § 289g Satz 1 HGB-E setzt die Formatvorgaben nach Art. 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 Art. 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). Entsprechendes soll nach § 315e HGB-E für den Konzernlagebericht gelten.

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.

Der Bundesrat bezweifelt in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf aufgrund der Umsetzung in anderen Mitgliedstaaten, eines Sprachvergleichs sowie zwischenzeitlich erschienenen Erläuterungen der Kommission, dass die Umstellung auf die Aufstellungslösung europarechtlich zwingend ist. Wir regen daher – wie auch der Bundesrat – an, im weiteren Gesetzgebungsverfahren durch geeignete Änderungen in §§ 289g, 315e HGB sicherzustellen, dass die Nachhaltigkeitsberichterstattung im Wege der „Offenlegungslösung“ erfolgen kann (BR-Drs. 435/25 (B), S. 2 f.).

Da die Bundesregierung die Offenlegungslösung weiterhin aufgrund von Bedenken zur Richtlinienkonformität ablehnt, schließen wir uns der Forderung des Bundesrats an die Bundesregierung an, sich auf Unionsebene unverzüglich – möglichst noch in den laufenden Verhandlungen zum Omnibus-Rechtsakt – für eine Änderung der Regelung in Artikel 29d Absatz 1 der

Bilanzrichtlinie in der durch die Richtlinie (EU) 2022/2464 geänderten Fassung dahingehend einzusetzen, dass eine Berichterstattung in Form der Offenlegungslösung richtlinienkonform möglich ist (BR-Drs. 435/25 (B), S. 3).

Insoweit begrüßen wir ausdrücklich, dass die Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung „[..] in diesem Zusammenhang darauf hin[weist], dass sie sich auf europäischer Ebene nachdrücklich für eine Änderung der in diesem Punkt als unverhältnismäßig angesehenen Vorgaben der geltenden Bilanz-RL einsetzt. Sofern die im Omnibus-Verfahren beschlossenen Änderungen der Bilanz-RL den Mitgliedstaaten mehr Flexibilität gewährt, beabsichtigt die Bundesregierung, diese Flexibilität in größtmöglichem Umfang zu nutzen und einen entsprechenden Änderungsvorschlag noch im laufenden Gesetzgebungsverfahren vorzulegen“ (BT-Drs. 21/2465, S. 11).

Ebenfalls zu begrüßen ist, dass die Bundesregierung – wie vom Bundesrat angeregt (BR-Drs. 435/25 (B), S. 3) – sachgerechte Lösungen zur Auszeichnung („Tagging“) mit Hilfe von künstlicher Intelligenz, die verlässliche Ergebnisse bringen und für alle betroffenen Unternehmen weniger aufwandsintensiv sind, auf EU-Ebene – sofern diese künftig zur Verfügung stehen – befürworten wird (BT-Drs. 21/2465, S. 12).

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.

Um weiteren bürokratischen Aufwand zu vermeiden, regen wir deshalb – wie auch der Bundesrat – im weiteren Gesetzgebungsverfahren eine Klarstellung an, dass der Konsolidierungskreis der Nachhaltigkeitsberichterstattung jenem der finanziellen Berichterstattung entspricht bzw. die Erleichterungen in § 296 HGB auch für die Nachhaltigkeitsberichterstattung Anwendung finden (BR-Drs. 435/25 (B), S. 4).

Insoweit ist es bedauerlich, dass die Bundesregierung ausweislich ihrer Gegenäußerung keine Anpassungsmöglichkeit an ihrem Gesetzentwurf sieht, da kein unionsrechtlicher Spielraum bestünde. Nach der Bilanzrichtline gäbe es keinen Gleichlauf zwischen dem Konsolidierungskreis der finanziellen Berichterstattung und dem Konsolidierungskreis der Nachhaltigkeitsberichterstattung (BT-Drs. 21/2465, S. 12). Wie regen deshalb an, dass sich die Bundesregierung auf EU-Ebene für einen entsprechenden Gleichlauf des Konsolidierungskreises der Nachhaltigkeitsberichterstattung jenem der finanziellen Berichterstattung einsetzt.

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

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 (Umkehrschluss aus § 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. In der Gesetzesbegründung des Regierungsentwurf eines CSRD-Umsetzungsgesetzes in der vergangenen Legislaturperiode wurde auf S. 120 zumindest ausgeführt, dass die Bundesregierung prüfen wird, „[…] 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 entsprechende Formulierung ist in dem vorliegenden Gesetzentwurf nicht mehr enthalten, was nach Ansicht der Bundessteuerberaterkammer besonders misslich ist.

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

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. 435/25 (B), S. 5), „[…] den Prüferkreis für den Nachhaltigkeitsbericht im 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.

Dem Bundesrat ist zuzustimmen, dass eine Öffnung des Prüfermarkts der Nachhaltigkeitsberichte speziell direkt und indirekt verpflichteten KMU aus Kapazitäts-, Knowhow- und Kostengründen eine Möglichkeit bietet, die Akzeptanz und praxisgerechte Anwendbarkeit der Nachhaltigkeitsberichtserstattung zu steigern. Daran ändern auch die – grundsätzlich richtigen – Ausführungen der Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung nichts, wonach der Anwendungsbereich der CSRD nach dem Vorschlag der EU-Kommission signifikant um ca. 75 bis 80 % verkleinert würde und die noch weitergehenden Vorschläge von EU-Rat sowie EU-Parlament eine noch größere Verkleinerung des Anwendungsbereichs bewirken würden (BT-Drs. 21/2465, S. 12).

<u>Zu 324b HGB-E: Keine indirekte Prüfung der Wertschöpfungskette</u>

Es sollte klargestellt werden, 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 und § 315e 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.

Artikel 2 – Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch

Wir begrüßen, dass die Verschiebung des Anwendungszeitpunkts um jeweils 2 Jahre für Unternehmen der 2. und 3. Welle nach der Stop-the-Clock-Richtlinie im vorliegenden Regierungsentwurf berücksichtigt ist (Art. 96 Abs. 3 und 4 EGHGB-E).

Zudem positiv ist, dass die Omnibus-Initiative auf EU-Ebene im Gesetzentwurf bereits insoweit antizipiert wird, als Unternehmen der 1. Welle mit nicht mehr als 1.000 Arbeitnehmern aufgrund der auf EU-Ebene vorgeschlagenen – aber noch nicht beschlossenen – Schwellenwertanhebung von der Berichterstattung nach den §§ 289b ff. HGB-E bzw. § 315b ff. HGB-E über die Geschäftsjahre 2025 und 2026 befreit werden (Art. 96 Abs. 8 EGHGB-E), um zu verhindern, dass sie nur für einen sehr kurzen Übergangszeitraum berichtspflichtig würden.

Jedoch sind die weitergehenden Erleichterungen und Vereinfachungen der Omnibus-Initiative leider noch nicht im Gesetzentwurf enthalten, da diese auf EU-Ebene noch nicht beschlossen wurden. Deshalb sehen wir die Veröffentlichung des Regierungsentwurfs zum jetzigen Zeitpunkt und die vorgesehene Umsetzung auf EU-Ebene faktisch überholter Regelungen äußerst kritisch. Zwar hat die EU- Kommission bereits im September 2024 ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland eingeleitet, da die CSRD eigentlich bis zum 6. Juli 2024 in nationales Recht umzusetzen war. Zudem wird im Regierungsentwurf ausgeführt, „[e]in weiteres Zuwarten bis zur finalen EU-Beschlussfassung über den Substance Proposal kommt angesichts der bereits seit langem verstrichenen Richtlinienumsetzungsfrist und der klaren unionsrechtlichen Umsetzungsverpflichtung indes nicht in Betracht.“

Allerdings werden dadurch für Unternehmen der 1. Welle derzeit auf EU-Ebene diskutierte weitergehende Erleichterungen wie etwa eine deutliche Reduzierung der ESRS und eine zusätzliche erhebliche Verengung des Anwendungsbereichs hinsichtlich der Umsatzschwelle (der Rat und das Parlament der EU haben 450 Mio. € vorgeschlagen anstatt der derzeitigen

50 Mio. €) und hinsichtlich der Arbeitnehmerschwelle (das EU-Parlament fordert 1.750 Beschäftigte anstatt der derzeit vorgeschlagenen 1.000 Arbeitnehmer) nicht berücksichtigt.

Berichtspflichtige Unternehmen in Deutschland, die bislang nicht nach ESRS berichteten, wären demnach gezwungen, diese noch für das Geschäftsjahr 2025 einzuführen, obwohl bereits feststeht, dass die ESRS überarbeitet und reduziert werden. Diese Unternehmen müssten folglich über Dinge berichten, die nach Überarbeitung und Reduzierung der ESRS ggf. gar nicht mehr berichtspflichtig sind. Zudem wären nach dem derzeitigen Regierungsentwurf ab 2025 Unternehmen mit mehr als 1.000 Arbeitnehmern und einem Umsatz von mehr als 50 Mio. € berichtspflichtig, die ggf. nachträglich – aufgrund der Anhebung der Umsatzschwelle auf 450 Mio. € und der Arbeitnehmerschwelle auf 1.750 – aus dem Anwendungsbereich fallen. Dies mutet u. E. äußerst seltsam an.

Davon sind dann auch KMU in Beteiligungs- und Wertschöpfungsketten mittelbar betroffen, da die legislativen Maßnahmen zur Eingrenzung der mittelbaren Berichtspflicht selbst nicht nachhaltigkeitsberichtspflichtiger kleinerer Unternehmen (sog. „Value-Chain-Cap“ zur Begrenzung des „Trickle-Down-Effekts“) auf EU-Ebene ebenfalls noch nicht beschlossen und somit nicht Gegenstand des vorliegenden Gesetzentwurfs sind. Dieser massive Trickle-Down-Effekt würde ab dem Geschäftsjahr 2025 bestehen. Darum regen wir an, dass die vorgesehene Begrenzung auf den VSME-Standard bereits im Rahmen dieses Gesetzgebungsverfahrens verbindlich berücksichtigt wird. Es sollte klargestellt werden, dass die Einholung von Nachhaltigkeitsinformationen von Unternehmen mit weniger als 1.000 Arbeitnehmern auf das derzeitige VSME-Basismodul der EFRAG verbindlich als Obergrenze eingeschränkt wird. Diese verbindliche Obergrenze sollte ebenso bereits antizipiert werden, wie es auch hinsichtlich der 1.000 Arbeitnehmer-Grenze in Art. 96 Abs. 8 EGHGB-E vorgesehen ist. Auch nach der Auffassung des Bundesrats „[.] wäre es wünschenswert, wenn diese bürokratischen Erleichterungen, die sowohl unmittelbar berichtspflichtige als auch mittelbar betroffene Unternehmen aus den Wertschöpfungsketten betreffen, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens aufgegriffen würden“ (BR-Drs. 435/25 (B), S. 8).

Zudem sehen wir äußerst kritisch, dass durch den vorliegenden Gesetzentwurf auch für Unternehmen der 2. und 3. Welle Regelungen statuiert werden sollen, die binnen kürzester Zeit überholt sein werden und einer erneuten Änderung bedürfen.

Darum halten wir es für zwingend erforderlich und regen nachdrücklich an, dass das Gesetzgebungsverfahren nicht weiterverfolgt wird, bevor die weitergehenden Erleichterungen auf EU-Ebene beschlossen sind. Die Ergebnisse können dann – unter angemessenem Einbezug sachverständiger Organisationen – in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht werden. Eine entsprechende Verständigung mit der EU-Kommission in Bezug auf das eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren sollte angesichts der laufenden Omnibus-Initiative auf EU-Ebene möglich sein.