

Bundesministerium  
der Justiz und für Verbraucherschutz  
11015 Berlin

***Versand ausschließlich per E-Mail: [csrd@bmjv.bund.de](mailto:csrd@bmjv.bund.de)***

Düsseldorf, 18. Juli 2025

628/639/616/565/705

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:  
[www.idw.de](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
[info@idw.de](mailto:info@idw.de)

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDEDXXX  
USt-ID Nummer: DE119353203

**Stellungnahme zum Referentenentwurf 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 bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu dem Referenten-entwurf vom 10.07.2025 für ein Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 („CSRD“). Wir begrüßen, dass die deutsche Bundesregierung – im Lichte der andauernden Diskussionen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung auf europäischer Ebene – die Umsetzung der CSRD erneut aufgreift und damit ein zu- nächst erreichbares Niveau an Rechtssicherheit gewährleisten will.

Im Folgenden nehmen wir zu den Regelungsvorschlägen des Referentenentwurfs Stellung und beziehen uns dabei auf die derzeit geltende europäische Rechtslage. Aufgrund der kurzen Stellungnahmefrist behalten wir uns vor, im weiteren Gesetzgebungsprozess weitere Anmerkungen anzubringen. Unsere Stellungnahme ist wie folgt aufgebaut: In Abschnitt A werden übergreifende Anmerkungen dargestellt. Weitere, vornehmlich technische Hinweise, die aus unserer Sicht zu einer zielgerichteten und anwendungssicheren Umsetzung der Richtlinie beitragen können, finden sich in Abschnitt B. Ferner regen wir in der Anlage zu diesem Schreiben Klarstellungen im Zusammenhang mit der Anwendung der Regelungen zur Befreiung von der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung an.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
Melanie Sack, WP StB, Sprecherin  
des Vorstands;  
Dr. Torsten Moser, WP;  
Dr. Daniel P. Siegel, WP StB

Amtsgericht Düsseldorf  
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/22 zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

## A. Übergreifende Anmerkungen

### Wirtschaftsprüfer als Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Wir begrüßen ausdrücklich die vorgesehene Regelung des § 324e Abs. 1 i.V.m. § 319 HGB-E, wonach nur der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer mit der gesetzlich vorgeschriebenen Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung betraut ist. Dies schafft einen Gleichlauf zur gesetzlichen Abschlussprüfung. Somit wird Rechtssicherheit und Klarheit für die zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichteten Unternehmen und deren Stakeholder geschaffen.

Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer ist sich seiner gesellschaftlichen Verantwortung bewusst, die Transformation zu einer nachhaltigen Wirtschaft maßgeblich zu unterstützen. Dafür wurden die personellen Kapazitäten in diesem Bereich bereits deutlich ausgebaut und in die Aus- und Fortbildung investiert. Diese Entwicklung wird sich auch in der Zukunft in Abhängigkeit von der Zahl der zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichteten Unternehmen fortsetzen.

Wirtschaftsprüfer sind aufgrund ihrer Ausbildung, ihrer prüferischen Methodenkompetenz, ihrer qualitätssichernden Infrastruktur, dem etablierten Aufsichtsregime und der bereits vorliegenden Erfahrung mit der Prüfung von Finanz- und Nachhaltigkeitsberichten prädestiniert für die Übernahme der Gesamtverantwortung für den Prüfungsprozess und das Prüfungsurteil zur Nachhaltigkeitsberichterstattung. Eine Öffnung der Prüfung für Nicht-Wirtschaftsprüfer wäre gemäß den Anforderungen der CSRD nur bei gleichwertigen Wettbewerbsbedingungen zulässig, was in Deutschland derzeit nicht gegeben ist. Die Schaffung gleichwertiger Bedingungen würde wiederum Bürokratie aufbauen und zu zusätzlichen Kosten für die öffentliche Hand führen.

Viele Unternehmen haben bereits in der Vergangenheit ihre nichtfinanzielle Berichterstattung von einem Wirtschaftsprüfer prüfen lassen. Wo es sinnvoll oder notwendig ist, arbeiten Wirtschaftsprüfer heute schon mit externen Experten zusammen. Dies wird der Berufsstand auch bei der (Pflicht-)Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten tun.

### „Fair presentation“- vs. „Compliance“-Rahmenwerk

Gemäß § 324i Abs. 5 Satz 3 HGB-E darf ein „eingeschränkter Prüfungsvermerk [...]“ nur erteilt werden, wenn der geprüfte Nachhaltigkeitsbericht oder Konzernnachhaltigkeitsbericht unter Beachtung der vom Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkung ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der nach den gesetzlichen Vorschriften anzugebenden Nachhaltigkeitsaspekte vermittelt“.

Wir regen an, diesen Satz zu streichen, da diese Regelung impliziert, dass die ESRS als die für die Berichterstattung maßgebliche Norm zweifelsfrei ein „Fair Presentation“-Rahmenwerk darstellen. Dies ist jedoch äußerst umstritten und

**Seite 3/22** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

auch auf Ebene der EFRAG als fachlicher Berater der Europäischen Kommission bei der laufenden Überarbeitung der bisherigen ESRS noch in Diskussion.<sup>1</sup> Erste Veröffentlichungen zu dem derzeit überarbeiteten ESRS 1 deuten darauf hin, dass sich die „Fair Presentation“ auf die wesentlichen Auswirkungen, Chancen und Risiken bezieht und nicht auf die Nachhaltigkeitsaspekte beziehen soll.<sup>2</sup>

Die in § 324i Abs. 5 Satz 3 HGB-E vorgeschlagene Aussage im Prüfungsvermerk sollte allenfalls erst dann aufgegriffen werden, wenn auf europäischer Ebene Klarheit darüber geschaffen wurde, ob es sich bei den ESRS um ein „Fair Presentation“- oder um ein „Compliance“-Rahmenwerk handelt.

In diesem Zusammenhang weisen wir auf den im Referentenentwurf gewählten unterschiedlichen Ansatz in § 324i Abs. 4 und Abs. 5 HGB-E hin. Während die bei uneingeschränkten Prüfungsvermerken erforderliche Berichterstattung des Prüfers, dass seine „Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat“ und der Nachhaltigkeitsbericht „den gesetzlichen Vorschriften entspricht“ auf ein „Compliance“-Rahmenwerk schließen lässt, bezieht sich die in Abs. 5 gewählte Formulierung („...ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen Bild [...] vermittelt“) auf „Fair Presentation“-Rahmenwerke. Dieser Ansatz kann zu praktischen Herausforderungen bei der Prüfungsplanung und -durchführung führen.

Darüber hinaus umfasst das Prüfungsurteil auch die Berichterstattung nach Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852 (Taxonomie-Verordnung). Bei der Taxonomie-Verordnung handelt es sich u.E. um ein „Compliance“-Rahmenwerk. Somit könnte das Prüfungsurteil zur „fair presentation“ die Berichterstattung nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung nicht umfassen und müsste getrennt im Prüfungsvermerk – und korrespondierend in § 324i HGB-E – behandelt werden.

Um eine europäische Vergleichbarkeit der Prüfungsvermerke zu gewährleisten, regen wir an, § 324i HGB-E dergestalt zu fassen, dass der Prüfungsvermerk über den Nachhaltigkeitsbericht oder Konzernnachhaltigkeitsbericht im Einklang mit Artikel 28a der Richtlinie 2006/43/EG (Abschlussprüfferrichtlinie) zu erteilen ist (der u.a. auf das Prüfungsurteil gemäß Artikel 34 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. aa der Richtlinie 2013/34/EU (EU-Bilanzrichtlinie) verweist). Somit wäre auch sichergestellt, dass etwaige künftige Änderungen des Prüfungsvermerks oder Prüfungsurteils – bspw. für den Fall, dass die überarbeiteten ESRS als „Fair Presentation“-Rahmenwerk ausgestaltet sind – durch eine Aktualisierung

---

<sup>1</sup> EFRAG, Progress Report vom 20.06.2025: „At this stage, clarifying that ESRS is a fair presentation system is the EFRAG SRB's working assumption on which some EFRAG SRB members expressed reservations and which will therefore require further consideration.“, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/sites/default/files/media/document/2025-06/Status%20report%20ESRS%20Simplification%202020%20June%202025.pdf>.

<sup>2</sup> EFRAG SR TEG Physical Meeting 10 July 2025, ESRS 1 (V1.6): “16. (new). Fair presentation requires disclosure of relevant information about the undertaking's material impacts, risks and opportunities in accordance with Chapter 3 of this Standard, and their faithful representation in accordance with the requirements set out in this Standard”, abrufbar unter: [https://www.efrag.org/sites/default/files/media/document/2025-07/03.01\\_esrs\\_1\\_v1.6.pdf](https://www.efrag.org/sites/default/files/media/document/2025-07/03.01_esrs_1_v1.6.pdf).

**Seite 4/22** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

der Fassung der Abschlussprüferrichtlinie in den Regelungen des HGB Berücksichtigung finden.

#### Zeitlicher Anwendungsbereich der neuen Regelungen

Wir begrüßen, dass nach dem Referentenentwurf davon abgesehen werden soll, (Mutter-)Unternehmen, die nach der CSRD bereits für das kalenderjahrgleiche Geschäftsjahr 2024 zur (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichterstattung hätten verpflichtet werden müssen, nachträglich, d.h. lange nach Ablauf sowohl des Berichtszeitraums als auch der dafür gelten Erstellungs- und Offenlegungsfristen, noch für diesen Berichtszeitraum zur (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichterstattung zu verpflichten.

#### Befreiungsregelungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung

Um erhebliche Rechtsunsicherheiten bei der Anwendung der Regelungen zur Befreiung von der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung zu vermeiden, regen wir verschiedene Klarstellungen in diesem Zusammenhang an und verweisen diesbezüglich auf unsere detaillierten Anmerkungen in der Anlage. Die Schaffung von Anwendungssicherheit in diesem Bereich würde zusätzliche bürokratische Belastungen vermeiden.

### **B. Anmerkungen zu einzelnen Regelungen im Referentenentwurf**

#### **Zu Artikel 1: Änderung des Handelsgesetzbuchs**

##### Artikel 1 Nr. 1: Schriftformerfordernis für den aufzustellenden Abschluss (§ 245 Satz 1 HGB-E)

Nach der vorgesehenen Änderung soll der Jahresabschluss (und i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB auch der Konzernabschluss) vom Kaufmann bzw. dessen gesetzlichen Vertretern unter Angabe des Datums nicht bloß zu unterzeichnen sein, sondern in Schriftform aufgestellt werden müssen, was nach § 126 Abs. 1 BGB die Unterzeichnung mit umfasst. Wir regen an, zur Vermeidung von Missverständnissen einen Verweis auf § 126 Abs. 1 BGB in § 245 HGB aufzunehmen.

Wir weisen darauf hin, dass nach h.M. erst der festgestellte Jahresabschluss zu unterzeichnen ist. Gemäß den Ausführungen in der Begründung soll indes künftig nicht nur der festgestellte (bzw. gebilligte) Abschluss, sondern *auch* bereits der aufgestellte Abschluss unterzeichnet werden. Dies würde in der Praxis häufig auf eine doppelte Unterzeichnung des Abschlusses hinauslaufen (aufgestellte und festgestellte/gebilligte Fassung). Dies würde dem von der Bundesregierung erklärten Ziel einer Entbürokratisierung zuwiderlaufen.

**Seite 5/22** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Ferner weisen wir darauf hin, dass durch den gegenwärtig vorgesehenen Änderungsbefehl § 245 Satz 2 HGB wegfallen würde, was ausweislich der Ausführungen in der Begründung nicht intendiert ist.

Transparenz über die Höhe des Honorars für die Inanspruchnahme von Nachhaltigkeitsberichtsprüfungsleistungen (Vorschlag zur Erweiterung der §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB)

Sofern der Nachhaltigkeitsbericht durch den Abschlussprüfer des Jahresabschlusses bzw. der Konzernnachhaltigkeitsbericht durch den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses geprüft wird, wären bei Fortführung der in §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB vorgesehenen Untergliederung des anzugebenden (Jahres-/Konzern-)Abschlussprüferhonorars die Honorare für Nachhaltigkeitsberichtsprüfungsleistungen in die Kategorie „andere Bestätigungsleistungen“ einzubeziehen, da nach dem künftigen Gesetzesverständnis die Prüfung des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts nicht Bestandteil der (Jahres-/Konzern-)Abschlussprüfung ist.

Eine Einstufung von Honoraren für Nachhaltigkeitsberichtsprüfungsleistungen als „andere Bestätigungsleistungen“ wäre nicht zielführend, weil sie den Abschlussadressaten ein undifferenziertes Bild vermitteln würde. Durch die CSRD und deren Umsetzung in nationales Recht wird die Bedeutung der Nachhaltigkeitsberichterstattung (und in der Folge auch deren Prüfung) deutlich aufgewertet und auf eine vergleichbare Stufe wie die der Finanzberichterstattung gestellt. Wir regen daher an, eine weitere Honorarkategorie „Nachhaltigkeitsberichtsprüfungsleistungen“ in das Gesetz aufzunehmen.

Um für die Abschlussadressaten solcher (Mutter-)Unternehmen, die sich dafür entscheiden, ihren (Konzern-)Nachhaltigkeitsbericht durch einen anderen Prüfer des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts als den Abschlussprüfer des Jahres-/Konzernabschlusses prüfen zu lassen, ein gleichwertiges Transparenzniveau zu gewährleisten wie bei Unternehmen, bei denen der Abschlussprüfer des Jahres-/Konzernabschlusses mit dem (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichtsprüfer übereinstimmt, sollte zudem für die zuerst genannten Konstellationen vorgeschrieben werden, dass – auf Einzelgesellschaftsebene vorbehaltlich der Ein schlägigkeit der Konzernklausel (§ 285 Nr. 17 HGB) – das von dem Prüfer des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts für das Geschäftsjahr berechnete Gesamthonorar aufgeschlüsselt unter Einfügung der neuen Kategorie „Nachhaltigkeitsberichtsprüfungsleistungen“ anzugeben ist.

**Seite 6/22** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Artikel 1 Nr. 6: Inhalte der Nachhaltigkeitsberichterstattung (§ 289c Abs. 2 HGB-E)

§ 289c Abs. 2 bis 5 HGB-E führt die Inhalte der Nachhaltigkeitsberichterstattung auf und setzt damit die Regelungen von Artikel 19a Abs. 2 und 3 der EU-Bilanzrichtlinie um. Die Regelungen des Artikels 19a Abs. 2 und 3 der EU-Bilanzrichtlinie bilden die Basis für die Verordnungsermächtigung des Artikels 29b i.V.m. Artikel 49 der EU-Bilanzrichtlinie. Die gemäß Artikel 29b der EU-Bilanzrichtlinie zu erlassenden Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung wurden als Delegierte Verordnung (EU) 2023/2772 am 22.12.2023 im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Die verpflichtende Anwendung dieser Standards ist in § 289c Abs. 6 HGB-E festgelegt.

Wir weisen darauf hin, dass vor dem Hintergrund der verpflichtenden Anwendung der erlassenen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung eine Aufzählung der Berichtsinhalte in § 289c Abs. 2 bis 5 HGB-E redundant ist. Wir regen daher an, § 289c Abs. 2 bis 5 HGB-E zu streichen, auch um Inkonsistenzen zu den Regeln der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772 – die sich aktuell in umfassender Überarbeitung befindet und außerdem durch eine von der Europäischen Kommission angenommene delegierte Verordnung (sog. „Quick Fix“, Commission Delegated Regulation (EU) .../... of 11.7.2025 amending Delegated Regulation (EU) 2023/2772 as regards the postponement of the date of application of the disclosure requirements for certain undertakings) geändert werden soll – zu vermeiden. Gleiches gilt, wenn es künftig zu (weiteren) Änderungen in den erlassenen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung kommt. Gleiches gilt in Bezug auf § 289d HGB-E.

Artikel 1 Nr. 9: Format des Lageberichts (§ 289g HGB-E)

Der neu einzufügende § 289g HGB-E sieht vor, dass der Lagebericht von zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichteten Unternehmen in dem einheitlichen elektronischen Berichtsformat nach Maßgabe des Artikels 3 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 *aufzustellen* und der Nachhaltigkeitsbericht nach Maßgabe dieser Verordnung auszuzeichnen sind. Im Gegensatz hierzu sieht § 328 Abs. 1 Satz 4 HGB vor, dass eine Kapitalgesellschaft, die als Inlandsemittent Wertpapiere begibt und keine Kapitalgesellschaft i.S. des § 327a HGB ist, u.a. den (Konzern-)Lagebericht in dem einheitlichen elektronischen Berichtsformat nach Maßgabe des Artikels 3 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 und den (IFRS-)Konzernabschluss mit Auszeichnungen nach Maßgabe der Artikel 4 und 6 dieser Verordnung *offenzulegen* hat.

Unserer Auffassung nach ist die Verwendung des Begriffs „aufzustellen“ eine unzutreffende Übersetzung des in Artikel 29d der englischsprachigen Fassung der EU-Bilanzrichtlinie an dieser Stelle verwendeten Begriffs „prepare“. Der EU-Gesetzgeber selbst verwendet in Erwägungsgrund 55 der deutschsprachigen

**Seite 7/22** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Fassung der CSRD den Begriff „erstellen“. Die Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten im xhtml-Format ist der richtige Weg, diese Informationen der Öffentlichkeit vergleichbar und maschinenlesbar zur Verfügung zu stellen. Hiervon klar zu unterscheiden ist der Prozess der Aufstellung von Abschlüssen und Lageberichten, und zwar auch in digitaler Form. Das in § 245 HGB (für den Abschluss) verankerte Schriftform- und Unterzeichnungserfordernis (mit qualifizierter elektronischer Signatur gemäß § 126b BGB) setzt ein (programmunabhängig) eindeutig darstellbares Datei-Format voraus (sowohl für Texte, Bilanz- und GuV-Gliederungen, für Bilder als auch für tabellarische Darstellungen im Anhang oder Lagebericht). Dies ist notwendig, um eine Datei eindeutig, d.h. sowohl bildenlich (Darstellungsform und Format) als auch inhaltlich rechtlich verbindlich autorisieren zu können.

Die rechtsverbindliche Autorisierung der Darstellungsform ist im xhtml-Format nicht möglich. Dieses Format gewährleistet keine authentische Darstellung der Inhalte, sondern ermöglicht lediglich deren software- und endgeräteabhängige Wiedergabe. Dies führt dazu, dass je nach Software des Aufstellers oder Lesers und je nach Hardware des Lesers Darstellungen verzerrt oder sogar falsch wiedergegeben werden können. Aus diesem Grund ist das xhtml-Format z.B. für notarielle Urkunden im elektronischen Format unzulässig. Für die Führung notarieller Akten und Verzeichnisse (NotAktVV) in elektronischer Form wird daher in § 35 Abs. 4 Satz 1 NotAktVV zwingend die Verwendung des für die Langzeitarchivierung geeigneten PDF-Formats gefordert. Aus diesen Gründen sprechen wir uns dafür aus, die bisher etablierte „Offenlegungslösung“ auch für Zwecke der CSRD-Umsetzung beizubehalten.

Sollen jedoch Lageberichte im ESEF-Format und damit im xhtml-Format „aufgestellt“ werden, ergibt sich ferner das Problem, dass dies ausschließlich mit qualifizierter elektronischer Signierung von zip-Dateien (xhtml-Dateien einschließlich Dateistuktur und XBRL-Dateien) möglich ist. Die elektronische Signierung von zip-Dateien (Containerformat zip) führt dazu, dass elektronische Unterschriften von Abschlüssen im xhtml-Format durch Öffnen der zip-Dateien (Öffnen des Containerformats für den Lesezugriff) invalide werden, d.h. als ungültig klassifiziert werden. Darüber hinaus verweisen wir auf die notwendigen Folgeänderungen der Aufbewahrungspflichten gemäß § 257 HGB zu Originaldokumenten.

Entsprechend der notariellen Praxis regen wir an, die Verwendung des PDF-Formats (mit Eignung für die Langzeitarchivierung) für die elektronische Aufstellung von Abschluss und Lagebericht mit eingebetteten xhtml-Dateien (Anlage des PDF-Dokuments) vorzuschreiben. Das gleiche Petitum gilt in Bezug auf § 315e HGB-E.

Positiv ist in diesem Zusammenhang, dass gemäß Artikel 96 Abs. 7 und Artikel 97 Abs. 6 EGHGB-E die Regelungen des § 289g HGB-E auf Unterlagen der

**Seite 8/22** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Einzelrechnungslegung bzw. des § 315e HGB-E auf Unterlagen der Konzernrechnungslegung erstmals erst für ein nach dem 31.12.2025 beginnendes Geschäftsjahr anzuwenden sind.

Weiterhin begrüßen wir die Klarstellung in der Begründung zu § 324c HGB-E, dass wenn der Lagebericht oder der Konzernlagebericht gemäß § 289g Satz 1 Nr. 1 oder § 315e Satz 1 Nr. 1 HGB-E in dem einheitlichen elektronischen Berichtsformat aufgestellt wird, für Zwecke der Offenlegung keine elektronische Wiedergabe erstellt werden muss und es in diesem Fall folglich auch keiner Prüfung einer solchen Wiedergabe nach § 317 Abs. 3a HGB bedarf.

**Artikel 1 Nr. 10: Versicherungen bei Kapitalgesellschaften, die Inlandsemittenten sind (§ 289h Abs. 2 Satz 2 HGB-E)**

Der neu einzufügende § 289h HGB-E fordert in Abs. 2 Satz 1 eine Versicherung der Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs eines Inlandsemittenten, dass u.a. im Lagebericht der Geschäftsverlauf so dargestellt ist, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Wir regen an klarzustellen, dass sich diese Versicherung nur auf den Lagebericht ohne den Nachhaltigkeitsbericht bezieht. Ferner weisen wir darauf hin, dass – sollte der Lagebericht gemäß § 289g HGB-E im XHTML-Format aufgestellt werden – die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs nicht in der Lage sind, festzustellen, ob die Darstellung richtig ist, da die Darstellung je nach Software und Hardware anders ausfallen wird bzw. falsch oder verzerrt wiedergegeben wird (vgl. unsere Anmerkungen zu § 289g HGB-E). Gleiches gilt in Bezug auf § 315f Abs. 2 Satz 1 HGB-E.

§ 289h HGB-E fordert in Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 HGB-E ferner eine Versicherung der Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs eines Inlandsemittenten, dass der Nachhaltigkeitsbericht nach Maßgabe der Artikel 2 bis 8 der Delegierten Verordnung (EU) 2021/2178 (in ihrer jeweils geltenden Fassung) aufgestellt wurde. Die angesprochene delegierte Verordnung konkretisiert die Anforderung der Berichterstattung nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung. Wir regen an, nicht auf die delegierte Verordnung, sondern auf Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung Bezug zu nehmen, wie dies auch an anderer Stelle erfolgt.

Gemäß § 289h Abs. 3 HGB-E dürfen die Erklärungen zum Jahresabschluss und zum Lagebericht zusammengefasst werden. Das Gleiche gilt für den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht gemäß § 315f Abs. 3 HGB-E. Wir regen an, in § 315f HGB-E klarzustellen, inwieweit die gesetzlichen Vertreter des Mutterunternehmens ihre Erklärungen zum Jahresabschluss und Lagebericht des Mutterunternehmens mit denen zum Konzernabschluss und Konzernlagebericht zusammenfassen dürfen.

Ferner regen wir eine, die bisherige Regelung in § 264 Abs. 2 Satz 3 HGB („[...] haben in einer dem Jahresabschluss beizufügenden schriftlichen Erklärung zu

**Seite 9/22** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

versichern“) angelehnte Regelung zum Zeitpunkt der Abgabe der Erklärungen an.

*Artikel 1 Nr. 15 Buchst. b: Berichterstattung über die wichtigsten immateriellen Ressourcen im Konzernlagebericht (§ 315 Abs. 3a Satz 1 HGB-E)*

Gemäß dem vorgeschlagenen § 315 Abs. 3a HGB-E sind im Konzernlagebericht auch die wichtigsten immateriellen Ressourcen anzugeben, wenn

1. die Voraussetzungen für eine großenabhängige Befreiung des Mutterunternehmens von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernlageberichts gemäß § 293 Abs. 1, 2 und 4 HGB nicht vorliegen oder
2. das Mutterunternehmen oder ein in den Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen kapitalmarktorientiert i.S. des § 264d HGB ist, ohne Kleinstunternehmen i.S. des § 267a HGB zu sein.

Diese Regelung kann zu einem Auseinanderfallen der Pflicht zur Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung nach § 315b Abs. 1 HGB-E und der Pflicht zur Berichterstattung über die wichtigsten immateriellen Ressourcen im Konzernlagebericht führen. Dies ist der Fall, wenn ein Mutterunternehmen

- nicht zur Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet ist, da die Voraussetzungen für eine großenabhängige Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernlageberichts gemäß § 293 Abs. 1, 2 und 4 vorliegen und daher kein Konzernnachhaltigkeitsbericht zu erstellen ist,
- dieses Mutterunternehmen oder ein in den Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen kapitalmarktorientiert i.S. des § 264d HGB ist und
- dieses Mutterunternehmen somit aufgrund von § 315 Abs. 3a Satz 1 Nr. 2 HGB-E zur Berichterstattung über die wichtigsten immateriellen Ressourcen im Konzernlagebericht verpflichtet ist.

Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob der europäische Gesetzgeber ein solches Auseinanderfallen der Berichtspflichten intendiert hat. Die Tatsache, dass die Übergangsvorschriften des Artikels 5 Abs. 2 Unterabs. 1 der CSRD keine Übergangsregelungen für oben genannte Fälle beinhalten, könnte als Indiz dafür gewertet werden, dass eine solche Intention nicht besteht.

Wir regen daher an, eine Streichung des § 315 Abs. 3a Satz 1 Nr. 2 HGB-E zu prüfen. Sollte eine Streichung nicht erfolgen, sehen wir die Notwendigkeit der Schaffung einer Übergangsregelung für diesen Fall. Gleichermaßen gilt in Bezug auf § 340i Abs. 5 und § 341j Abs. 2a HGB-E. Wir verweisen diesbezüglich auch auf unsere Ausführungen zu Artikel 97 Abs. 1 EGHGB-E.

**Seite 10/22** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Artikel 1 Nr. 20: Nachhaltigkeitsberichterstattung von Tochterunternehmen und Zweigniederlassungen von Unternehmen mit Sitz in einem Drittstaat (§§ 315h bis 315k HGB-E)

Der neu einzufügende Unterabschnitt 2a enthält Regelungen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Tochterunternehmen und Zweigniederlassungen von Unternehmen mit Sitz in einem Drittstaat. Zu den neu einzufügenden §§ 315h bis 315k HGB-E bitten wir um folgende Klarstellungen oder Regelungen:

- Es sollte gesetzlich geregelt werden, wie lange nach Ablauf des Berichtszeitraums die gesetzlichen Vertreter des Tochterunternehmens auf die Zurverfügungstellung eines gesetzeskonformen Konzernnachhaltigkeitsberichts durch das oberste Drittstaaten-Mutterunternehmen zu warten haben, bis das Tochterunternehmen die Dokumente i.S. des § 315h Abs. 2 Nr. 1 und 2 HGB-E zu erstellen hat. Gleiches gilt sinngemäß in Bezug auf §§ 315i Abs. 2 und 315j Abs. 2 HGB-E und zudem in Bezug auf §§ 315h Abs. 3, 315i Abs. 2 und 315j Abs. 3 HGB-E (jeweils Erklärung zum fehlenden „Bestätigungsurteil“). Unabhängig davon regen wir an, den fachlich korrekten Begriff „Prüfungsurteil“ zu verwenden.
- Weiterhin regen wir an klarzustellen, dass für „Angaben, über die die Kapitalgesellschaft verfügt und die sie beschaffen kann“ keine unzumutbaren Anforderungen gestellt werden dürfen. So lautete auch die Klarstellung in der Regierungsbegründung zum identischen Wortlaut in § 342d Abs. 2 Nr. 2 HGB (BT-Drs. 20/5653, S. 53).
- Ferner regen wir an klarzustellen, innerhalb welchen Zeitraums nach Ablauf des Berichtszeitraums die jährliche Aufforderung gemäß §§ 315h Abs. 1, 315i Abs. 1, 315j Abs. 1 HGB-E zu erfolgen hat.
- Es sollten gesetzliche Kriterien festgelegt werden, nach denen die Zuordnung von Umsatzerlösen für Zwecke der § 315i und § 315j HGB-E zu einer Organisationseinheit (hier: Zweigniederlassung) erfolgt, die keine eigene Rechtspersönlichkeit hat und demzufolge für HGB-Zwecke „für sich“ nicht rechnungslegungspflichtig ist.
- Es sollte klargestellt werden, wie für *handelsrechtliche* Zwecke der „Ort“ eines Umsatzerlöses zu bestimmen ist, um beurteilen zu können, ob die Umsatzerlöse in den EU-Mitgliedstaaten oder in anderen EWR-Vertragsstaaten in den beiden letzten aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren den Betrag von 150 Mio. EUR überschreiten. Dies gilt auch in Bezug auf § 315h Abs. 1 sowie § 315j Abs. 1 HGB-E.
- Ferner regen wir an klarzustellen, wie eine Zweigniederlassung zu verfahren hat, wenn die für die Bestimmung der Umsatzerlöse gemäß § 315i Abs. 1 HGB-E notwendigen Informationen nicht vorliegen oder nicht zur

**Seite 11/22** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Verfügung gestellt werden. Dies gilt auch in Bezug auf § 315h Abs. 1 sowie § 315j Abs. 1 HGB-E.

- Weiterhin regen wir an klarzustellen, in welcher Form die Prüfung der Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben durch gemäß §§ 315h Abs. 2 Nr. 1, 315i Abs. 2 Nr. 1, 315j Abs. 2 Nr. 1 HGB-E zur Erklärung verpflichtete Tochterunternehmen bzw. Zweigniederlassungen zu erfolgen hat.
- Schließlich sollte klargestellt werden, ob die §§ 315i und 315j HGB-E auch für Zweigniederlassungen von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen gelten. Andernfalls könnte davon auszugehen sein, dass Zweigniederlassungen i.S. des § 53 KWG i.V.m. § 340 Abs. 1 HGB als Kreditinstitute und Zweigniederlassungen i.S. des § 68 VAG i.V.m. § 341 Abs. 2 Satz 1 HGB als Versicherungsunternehmen zu behandeln sind und demnach bereits ab 2025 (bei Erfüllung der entsprechenden Anwendungskriterien) der Nachhaltigkeitsberichterstattungspflicht für sich selbst und ab 2028 zusätzlich für den Konzern unterliegen.

*Artikel 1 Nr. 24: Gegenstand und Umfang der Prüfung, elektronisches Berichtsformat (§ 317 Abs. 2 Satz 3 HGB-E)*

Bei Unternehmen, deren Lagebericht gemäß § 289b HGB-E um einen Nachhaltigkeitsbericht zu erweitern ist, kann sich die Prüfung gemäß § 317 Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB, d.h. die Übereinstimmung des Lageberichts mit dem Abschluss und den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers, die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes sowie die Darstellung der Chancen und Risiken, nur auf den Lagebericht ohne den gesonderten Abschnitt zur Nachhaltigkeitsberichterstattung erstrecken. Dies sollte im Gesetz klargestellt werden.

*Prüfung des Vorhandenseins eines Nachhaltigkeitsberichts*

Mit Umsetzung der CSRD wird die bislang in § 317 Abs. 2 Satz 4 und 5 HGB angeordnete formelle Prüfungspflicht des Abschlussprüfers, ob die nichtfinanzielle Erklärung bzw. der gesonderte nichtfinanzielle Bericht vorgelegt wurde, gestrichen. Eine (formelle) Prüfungspflicht für den Abschlussprüfer ist nicht vorgesehen. Unter Berücksichtigung seiner Verschwiegenheitspflicht ist fraglich, ob der Abschlussprüfer in seiner Berichterstattung im Bestätigungsvermerk künftig darauf hinweisen darf, dass ggf. pflichtwidrig der Lagebericht nicht um einen Nachhaltigkeitsbericht erweitert wurde. Wir regen an, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, den Abschlussprüfer in solchen Fällen mit einer formellen Prüfung über das Vorhandensein des Nachhaltigkeitsberichts zu betrauen und eine entsprechende Regelung in § 317 Abs. 2 HGB vorzusehen.

**Seite 12/22** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

**Artikel 1 Nr. 26: Unabhängigkeit (§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a HGB-E)**

Ausweislich der Begründung zu § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a HGB-E soll durch den Einschub „des zu prüfenden Lageberichts“ klargestellt werden, dass nicht nur die Mitwirkung bei der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses, sondern auch die Mitwirkung bei der Aufstellung des zu prüfenden Lageberichts grundsätzlich zur Inabilität des Prüfers führt (Selbstprüfungsverbot). Wir regen an klarzustellen, dass in den Fällen, in denen sich die Mitwirkung bei der Aufstellung auf den Nachhaltigkeitsbericht beschränkt und den allgemeinen Teil des Lageberichts nicht umfasst, der allgemeine Teil des Lageberichts von dieser Regelung nicht betroffen ist (oder vice versa). Diese Klarstellung erachten wir als notwendig, da der Nachhaltigkeitsbericht nicht zwingend vom Abschlussprüfer zu prüfen und in solchen Fällen von der Unabhängigkeitsregelung nicht zu erfassen ist.

**Artikel 1 Nr. 29: Änderung der Bezeichnung „Prüfungsbericht“ in „Abschlussprüfungsbericht“ (§ 321 HGB-E)**

Wir verstehen, dass der Referentenentwurf aus dem Jahr 2024 eine Änderung der Bezeichnung „Prüfungsbericht“ in „Abschlussprüfungsbericht“ vorsah, weil erwogen wurde, auch einen separaten „Nachhaltigkeitsprüfungsbericht“ einzuführen. Von diesem Vorhaben wurde bereits im Regierungsentwurf 2024 im Einklang mit der CSRD Abstand genommen. Vor diesem Hintergrund ist eine Änderung der Bezeichnung „Prüfungsbericht“ nicht mehr erforderlich.

Wir regen daher an, auf diese Bezeichnungsänderung zu verzichten, da einem mit der Umbenennung verbundenen Umstellungsaufwand keinerlei Nutzen gegenüberstehen würde. Insoweit ist auch die Begründung zu Artikel 1 Nr. 22, dass die Änderung der Bezeichnung der Abgrenzung des – nicht mehr vorgesehenen – „Berichts über die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts“ gegenüber dem Prüfungsbericht zur Abschlussprüfung dient, nicht notwendig.

**Artikel 1 Nr. 30: Änderungen beim Prüfungsurteil zum Lagebericht im Bestätigungsvermerk (§ 322 Abs. 6 HGB-E)**

Wir begrüßen die Klarstellung in § 322 Abs. 6 Satz 1 HGB-E, wonach der Abschlussprüfer im Bestätigungsvermerk nur ein Prüfungsurteil zum Lagebericht ohne den Nachhaltigkeitsbericht abgibt. Wir regen eine entsprechende Klarstellung auch im folgenden Satz an. Nach dem derzeitigen, unveränderten Wortlaut hat der Abschlussprüfer neben der Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften auch zu beurteilen, ob der Lage- oder Konzernlagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Kapitalgesellschaft oder des Konzerns vermittelt. Die Formulierung „insgesamt“ suggeriert, dass im Rahmen der Abschlussprüfung sowohl der finanzielle Teil des Lageberichts als auch der Nachhaltigkeitsbericht geprüft wurden. Vor diesem Hintergrund regen wir an, die Formulierung

**Seite 13/22** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

in § 322 Abs. 6 Satz 1 HGB-E wie folgt zu ändern: „[...] und der Lage- oder Konzernlagebericht, soweit er Gegenstand der Abschlussprüfung war, insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Kapitalgesellschaft oder des Konzerns vermittelt.“

**Artikel 1 Nr. 32: Auswahl der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts (§ 324e HGB-E)**

Die vorgesehene Überschrift dieser Vorschrift, „Auswahl der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts und Ausschlussgründe“, suggeriert durch die Verwendung der Mehrzahl („der Prüfer“), dass stets mehrere Prüfer bestellt werden müssen, was indes nicht vorgesehen ist. Die Formulierung sollte daher in „des Prüfers“ geändert werden.

Nach § 324e Abs. 2 HGB-E kann „Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts [...] auch der Abschlussprüfer des Jahresabschlusses sein“. Soweit der genannte Nachhaltigkeitsbericht ein Konzernnachhaltigkeitsbericht ist und der Prüfer des Jahresabschlusses und der Prüfer des Konzernabschlusses auseinanderfallen (was nur selten der Fall sein dürfte), sollte sinnvollerweise auch der Prüfer des Konzernabschlusses Prüfer des Konzernnachhaltigkeitsberichts sein können. Wir regen daher folgende Formulierung an: „Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts kann auch der Abschlussprüfer des Jahresabschlusses, Prüfer des Konzernnachhaltigkeitsberichts kann auch der Abschlussprüfer des Konzernabschlusses sein.“

**Artikel 1 Nr. 32: Prüfungsvermerk über den Nachhaltigkeitsbericht (§ 324i HGB-E)**

Die Vorgaben für den Prüfungsvermerk gemäß § 324i HGB-E lehnen sich ausweislich der Begründung eng an § 322 HGB zum Bestätigungsvermerk an. Diese Vorgaben gehen weit über die von der CSRD geforderten Vorgaben hinaus. Wir regen daher an, die Regelungen im HGB auf die von der CSRD geforderten Urteile zu beschränken. Deutsche Besonderheiten würden zu Vermerken führen, die nicht im Einklang mit den noch zu entwickelnden europäischen sowie den internationalen Prüfungsstandards stehen. So sehen internationale Standards zur Prüfung von nichtfinanziellen bzw. nachhaltigkeitsbezogenen Informationen bspw. nicht vor, dass ein Urteil zur Einwendungsfreiheit (z.B. § 324i Abs. 4 Satz 1 HGB-E) abgegeben wird. Ebenso ist keine Bezeichnung als „Versagungsvermerk“ vorgesehen. Zur Sicherstellung international anerkannter Vermerke sollte eine Orientierung an diesen Standards auch in Deutschland erfolgen. Wir regen daher an, von spezifischen Vorgaben für einen Prüfungsvermerk abzusehen.

Solange die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit begrenzter Sicherheit durchgeführt wird, kann nicht auf Formulierungen des auf ein Urteil mit hin-

**Seite 14/22** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

reichender Sicherheit abstellenden Bestätigungsvermerks zurückgegriffen werden. Das Konzept der Einwendungsfreiheit stellt ein Konzept aus der Prüfung mit hinreichender Sicherheit dar und kann nicht auf die Prüfung mit begrenzter Sicherheit übertragen werden. Es besteht die Gefahr, dass dadurch mehr in den Prüfungsvermerk „hineingelesen“ wird, als im Rahmen einer Prüfung zur Erlangung begrenzter Sicherheit gewonnen werden kann.

Wir regen zudem an, in § 324i Abs. 3 HGB-E (Beurteilung des Prüfungsergebnisses) entsprechend den in § 322 Abs. 2 Satz 2 HGB enthaltenen Hinweis auf die Berücksichtigung des Umstandes aufzunehmen, dass die gesetzlichen Vertreter die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu verantworten haben.

Zu § 324i Abs. 5 Satz 3 HGB-E verweisen wir auf unsere Ausführungen in Abschnitt A.

**Artikel 1 Nr. 32: Verantwortlichkeit des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts  
(§ 324j HGB-E)**

Wir begrüßen, dass die Vorschriften zur Haftung des Abschlussprüfers (§ 323 Abs. 2 HGB) auch für den Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung gelten sollen. Wir regen an, auf eine unbegrenzte Haftung bei grob fahrlässigen Pflichtverletzungen zu verzichten. Nach der Rechtsprechung des BGH zur „Expertenhaftung“ ist zu befürchten, dass die meisten Fälle von Pflichtverletzungen als grobe Fahrlässigkeit angesehen werden, sodass für jeden Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung von kapitalmarktorientierten Unternehmen ein nicht unrealistisches Risiko bestünde, bei fahrlässigen Pflichtverletzungen unbegrenzt zu haften. Dieses Risiko würde sich zwangsläufig in der vorzuhaltenden Berufshaftpflichtversicherung und letztendlich in den Prüfungshonoraren niederschlagen. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass Nachhaltigkeitsberichte jedenfalls zunächst nur mit begrenzter Sicherheit zu prüfen sind, erscheint uns eine solch weitgehende Regelung als nicht angemessen.

***Haftungsbeschränkung auch bei Prüfung (einzelner Angaben) der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit hinreichender Sicherheit***

Die CSRD und der vorliegende Gesetzentwurf zu deren Umsetzung sehen eine Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zunächst mit begrenzter Sicherheit vor. Die Prüfung mit hinreichender Sicherheit ist grundsätzlich ab 2028 vorgesehen, unterliegt jedoch einer Machbarkeitsstudie durch die Europäische Kommission und steht durch die Omnibus-Initiative gänzlich auf dem Prüfstand. Bereits nach geltender Rechtslage beauftragen Unternehmen ihren Prüfer mitunter freiwillig damit, einzelne nachhaltigkeitsbezogene Angaben oder die gesamte nicht-finanzielle Erklärung bzw. den gesamten nichtfinanziellen Bericht (§§ 289b ff., 315b ff. HGB) mit hinreichender Sicherheit zu prüfen. Vor dem Hintergrund der gesetzlich für den in der CSRD vorgesehenen Übergangszeitraum ausschließ-

**Seite 15/22** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

lich geregelten Prüfung mit begrenzter Sicherheit (§ 324j HGB-E i.V.m. Artikel 99 EGHGB-E) regen wir aus Gründen der Rechtssicherheit an, die Geltung der gesetzlichen Haftungsbeschränkung auch bei Prüfungen mit hinreichender Sicherheit zumindest in den Gesetzesmaterialien explizit klarzustellen.

#### Artikel 1 Nr. 43: Sanktionen (§ 332 Abs. 1a HGB-E)

Nach dem vorgeschlagenen Wortlaut scheint die Neuregelung in § 332 Abs. 1a HGB-E eine Strafe für jeden Fall einer unrichtigen oder unvollständigen Berichterstattung über die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts vorzusehen. Dies scheint vor dem Hintergrund des angedrohten Strafmaßes und der übrigen Regelungssystematik in § 332 Abs. 1 HGB nicht sachgerecht. Wir regen daher an, die Strafbarkeit in § 332 Abs. 1a HGB ausdrücklich auf eine unrichtige oder unvollständige Berichterstattung in „nicht unerheblichem Ausmaß“ zu beschränken oder den Wortlaut des § 332 Abs. 1a HGB-E dem des § 332 Abs. 1 HGB anzugelichen, um nicht den Eindruck entstehen zu lassen, dass bei der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts andere Maßstäbe gelten würden als bei der Abschlussprüfung.

#### **Zu Artikel 2: Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch**

##### Berichtspflicht von kleinen und nicht komplexen Unternehmen i.S.v. Artikel 13 Nr. 10a der Richtlinie 2009/138/EG (Artikel 96 Abs. 1 EGHGB-E)

Gemäß § 341a Abs. 2a Satz 4 HGB-E dürfen firmeneigene Versicherungsunternehmen i.S. des Artikels 13 Nr. 2 der Richtlinie 2009/138/EG, firmeneigene Rückversicherungsunternehmen i.S. des Artikels 13 Nr. 5 der Richtlinie 2009/138/EG sowie *kleine und nicht komplexe Unternehmen i.S.v. Artikel 13 Nr. 10a der Richtlinie 2009/138/EG* den Nachhaltigkeitsbericht in entsprechender Anwendung von § 289d HGB-E beschränken. Die Kategorie der *kleinen und nicht komplexen Unternehmen i.S.v. Artikel 13 Nr. 10a der Richtlinie 2009/138/EG* wurde durch die Richtlinie (EU) 2025/2 in Artikel 19a Abs. 6 der EU-Bilanzrichtlinie i.d.F. der CSRD eingefügt. Auch wenn durch die Richtlinie (EU) 2025/2 keine analoge Anpassung des Artikels 5 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. c der CSRD vorgenommen wurde, erscheint eine analoge Anwendung der erstmaligen Berichtspflicht auch für *kleine und nicht komplexe Unternehmen i.S.v. Artikel 13 Nr. 10a der Richtlinie 2009/138/EG*, die von der verkürzten Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß § 289d HGB-E Gebrauch machen können, sachgerecht. Wir regen an, die Regelungen des vorgeschlagenen Artikels 96 Abs. 1 EGHGB-E um eine Nr. 6 zu erweitern, die *kleine und nicht komplexe Unternehmen i.S.v. Artikel 13 Nr. 10a der Richtlinie 2009/138/EG* analog ausnimmt. Gleiches Petitum gilt im Hinblick auf Artikel 96 Abs. 3 EGHGB-E.

In diesem Zusammenhang weisen wir darauf hin, dass die nach dem neuen Handbuch der Rechtsformlichkeit aufgenommenen statischen Verweise auf die

**Seite 16/22** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

EU-Bilanzrichtlinie „Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung vom 29. April 2024“ nicht auf deren aktuelle Fassung verweisen, da bspw. die o.g. Änderungen der EU-Bilanzrichtlinie durch die Richtlinie (EU) 2025/2 vom 27.11.2024 erfolgten.

Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts (Artikel 96 Abs. 2 und Artikel 97 Abs. 2 EGHGB-E)

Wir begrüßen die Klarstellung, dass der Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr 2025 auch als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts gilt, sofern kein anderer Prüfer bestellt worden ist. Im Übrigen verweisen wir auf unsere Ausführungen zu § 324e Abs. 2 HGB-E.

Unternehmen mit weniger als 1.000 Arbeitnehmern (Artikel 96 Abs. 8 und Artikel 97 Abs. 7 EGHGB-E)

Es ist grundsätzlich zu begrüßen, dass die Artikel 96 Abs. 8 und Artikel 97 Abs. 7 EGHGB-E die auf europäischer Ebene noch in Diskussion befindlichen Vorschläge der Kommission zur Einschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs bereits antizipieren, um auszuschließen, dass einzelne Unternehmen nur für ein Jahr zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet sind.

Um für die betroffenen Unternehmen die Anwendung möglichst rechtssicher zu gestalten, regen wir an, dass diese Regelung mit der Europäischen Kommission frühzeitig abgestimmt wird. Weiterhin regen wir eine Klarstellung an, ob diese Unternehmen, die in den Anwendungsbereich der Artikel 19a Abs. 1 bzw. Artikel 29a Abs. 1 der EU-Bilanzrichtlinie i.d.F. der CSRD fallen, auf den Artikel 8 Abs. 1 der Taxonomie-Verordnung verweist, dennoch zur Berichterstattung nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung verpflichtet sind. Gleicher gilt im Hinblick auf Unternehmen i.S. des § 114 WpHG. Falls diese Unternehmen weiterhin zur Berichterstattung nach Artikel 8 Abs. 1 der Taxonomie-Verordnung verpflichtet sein sollten, bitten wir um Klarstellung, wo diese Berichterstattung – mangels der Pflicht zur Aufstellung eines (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts – zu erfolgen hat, ob diese Berichterstattung einer externen Prüfung durch einen Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu unterziehen ist und – falls eine geforderte Berichterstattung ausbleibt – welche Konsequenzen sich auf die Berichterstattung des Abschlussprüfers ergeben.

Außerdem möchten wir darauf hinweisen, dass insb. für Unternehmen, die in den Anwendungsbereich des CSR-RUG und der Artikel 96 Abs. 8 bzw. 97 Abs. 7 EGHGB-E fallen, ein möglichst zeitnahe Inkrafttreten insofern von besonderer Bedeutung ist, als diese Unternehmen für den Fall eines Nicht-Inkrafttretens des CSRD-UmsG weiterhin nach den Regelungen des CSR-RUG zur nichtfinanziellen Berichterstattung verpflichtet wären.

Weiterhin möchten wir darauf hinweisen, dass die im Rahmen verschiedener Befreiungsregelungen (z.B. § 264 Abs. 3 HGB-E) vorgenommene Verweisung

**Seite 17/22** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

auf die Bilanzrichtlinie „in der Fassung vom 29. April 2024“ die in den Übergangsvorschriften vorgeschlagene Grenze von 1.000 Arbeitnehmern nicht umfasst, sodass sich diese Verweisung nicht auf die für Zwecke der Befreiung zu erstellenden Rechnungslegungsunterlagen durchschlägt. Wir verweisen diesbezüglich auch auf unsere Ausführungen zu Artikel 1 Nr. 2.

Um das in der Begründung zu Artikel 96 Abs. 8 und Artikel 97 Abs. 7 EGHGB-E erklärte Ziel der Regelung – die Vorschläge der Europäischen Kommission aus dem Richtlinien-Vorschlag COM(2025) 81 im Hinblick auf den persönlichen Anwendungsbereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu antizipieren – zu erreichen, bedarf es u.E. außerdem einer Anpassung von Artikel 97 Abs. 7 EGHGB-E dergestalt, dass sich die Zahl von 1.000 Arbeitnehmern nicht auf *das Unternehmen*, sondern auf *die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen* bezieht.

*Übergangsvorschriften für die Berichterstattung über die wichtigsten immateriellen Ressourcen im Konzernlagebericht (Artikel 97 Abs. 1 und 3 EGHGB-E)*

Gemäß dem vorgeschlagenen § 315 Abs. 3a HGB-E sind im Konzernlagebericht auch die wichtigsten immateriellen Ressourcen anzugeben, wenn

1. die Voraussetzungen für eine großenabhängige Befreiung des Mutterunternehmens von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernlageberichts gemäß § 293 Abs. 1, 2 und 4 HGB nicht vorliegen oder
2. das Mutterunternehmen oder ein in den Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen kapitalmarktorientiert i.S. des § 264d HGB ist, ohne Kleinstunternehmen i.S. des § 267a HGB zu sein.

Die Übergangsvorschriften des Artikels 97 Abs. 1 und 3 EGHGB-E (die auch § 315 Abs. 3a HGB-E umfassen) referenzieren jedoch lediglich auf Mutterunternehmen, bei denen die Voraussetzungen für eine großenabhängige Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichts gemäß § 293 Abs. 1 und 2 HGB nicht vorliegen. Somit umfassen die Regelungen des Artikels 97 EGHGB-E keine Übergangsvorschrift für diejenigen Mutterunternehmen, die aufgrund von § 315 Abs. 3a Nr. 2 HGB-E (das Mutterunternehmen oder ein in den Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen ist kapitalmarktorientiert i.S. des § 264d HGB) zur Berichterstattung über die wichtigsten immateriellen Ressourcen im Konzernlagebericht verpflichtet sind (obwohl diese die Schwellenwerte für die großenabhängige Befreiung nach § 293 Abs. 1 und 2 HGB nicht überschreiten). Wir regen daher an, eine entsprechende Übergangsregelung für diese Unternehmen in Artikel 97 Abs. 1 und 3 EGHGB-E aufzunehmen. Gleiches gilt in Bezug auf eine entsprechende Übergangsregelung für § 340i Abs. 5 und § 341j Abs. 2a HGB-E.

**Seite 18/22** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

### Auslegungsregelung für Gesellschaftsverträge (Artikel 100 EGHGB-E)

Der Referentenentwurf sieht im EGHGB eine zeitlich begrenzt geltende Auslegungsregel für die Gesellschaftsverträge bestimmter, nicht kraft Gesetzes zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichteter Rechtsträger vor, sodass diese im Ergebnis keinen Nachhaltigkeitsbericht erstellen müssen, wenn bzw. obwohl in ihren Gesellschaftsverträgen geregelt ist, dass sie in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Dritten Buchs der HGB für große Kapitalgesellschaften zur Aufstellung und Prüfung des/eines Lageberichts verpflichtet. Wir begrüßen diese Klarstellung i.S. der Vermeidung von zusätzlichen Berichtspflichten.

### **Zu Artikel 3: Änderung des Aktiengesetzes**

#### Artikel 3 Nr. 2: Prüfungsausschuss (§ 107 Abs. 3 AktG-E)

Wir regen an, in die Formulierung des § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG-E den Verweis auf den Prozess zur elektronischen Berichterstattung (ESEF) aufzunehmen, da die CSRD darauf explizit verweist (Artikel 39 Abs. 6 Buchst. c der Abschlussprüfungsferrichtlinie i.d.F. der CSRD).

#### Artikel 3 Nr. 2: Auswirkungen des weiten Rechnungslegungsbegriffs (§ 107 Abs. 3 AktG-E)

In der Begründung zu § 107 Abs. 3 AktG-E wird ausgeführt, dass der Rechnungslegungsbegriff bereits heute weit verstanden wird (in dem Sinne, dass die nichtfinanzielle Erklärung als Teil der Rechnungslegungsunterlage Lagebericht verstanden wird) und dass auch Tz. D.3 des Deutschen Corporate Governance Kodex („Zur Rechnungslegung und Abschlussprüfung gehören auch die Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Prüfung.“) ein solch weites Verständnis zugrunde legt. Dies wird in § 107 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AktG-E verstärkt zum Ausdruck gebracht, in dem das Wort „einschließlich“ statt „und“ (wie in Artikel 39 Abs. 6 Buchst. c der Abschlussprüfungsferrichtlinie i.d.F. der CSRD) verwendet wird.

Wir regen an, in diesem Zusammenhang klarzustellen, ob dieses weite Begriffsverständnis dazu führt, dass Unternehmen i.S. des § 264d HGB in die Beschreibung der wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess gemäß § 289 Abs. 4 HGB-E die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Prozess der Nachhaltigkeitsberichterstattung aufzunehmen haben. Wir weisen darauf hin, dass dies zu Redundanzen im Hinblick auf die erforderlichen Angaben im Nachhaltigkeitsbericht führen kann und die im Lagebericht aufgenommenen Informationen – anders als im Nachhaltigkeitsbericht – einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit unterliegen.

**Seite 19/22** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

**Artikel 3 Nr. 3: Aufgaben und Rechte des Aufsichtsrats (§ 111 Abs. 2 Satz 4 AktG-E)**

Wir regen an, die Regelung des § 111 Abs. 2 Satz 4 HGB-E auf den Prüfungsauftrag für die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts und die Prüfung des Konzernnachhaltigkeitsbericht explizit zu erweitern.

**Zu Artikel 5: Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung**

**Artikel 5 Nr. 1: Vorlage des Prüfungsvermerks zum Nachhaltigkeitsbericht (§ 42a Abs. 1 GmbHG-E)**

Nach § 42a Abs. 1 GmbHG-E haben die Geschäftsführer einer prüfungspflichtigen GmbH den Gesellschaftern unverzüglich den Bericht des Abschlussprüfers vorzulegen. Wir regen an, Bezugnahmen auf den Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts und auf den Prüfungsvermerk zum Nachhaltigkeitsbericht aufzunehmen.

**Zu Artikel 8: Änderung des Genossenschaftsgesetzes**

**Artikel 8 Nr. 4: Billigungserfordernisse (§ 55 GenG-E)**

Gemäß Artikel 5 Abs. 4 Unterabs. 2 der Abschlussprüferverordnung (Verordnung (EU) Nr. 537/2014) ist für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung keine Billigung durch den Prüfungsausschuss erforderlich. § 55 Abs. 2 Satz 5 GenG enthält bereits die korrespondierenden Regelungen zur Billigung bei Genossenschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse darstellen, und verweist bisher auf Artikel 5 Abs. 4 Unterabs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014. Wir regen an, zur Sicherstellung einer einheitlichen Rechtslage über die verschiedenen Rechtsformen den neuen Unterabs. 2 der Abschlussprüferverordnung ebenfalls in die Vorschrift aufzunehmen.

**Zu Artikel 12: Änderung des Kapitalanlagegesetzbuchs**

**Artikel 12 Nr. 2: Erfordernis zur Aufstellung eines Lageberichts (§ 44 Abs. 1 Satz 3 KAGB-E)**

Die derzeitige Formulierung des § 44 Abs. 1 Satz 4 KAGB-E stellt nach unserem Verständnis auf das Erfordernis zur Aufstellung eines Lageberichts bzw. Konzernlageberichts nach handelsrechtlichen Vorschriften ab, sofern der AIF nicht in der Rechtsform einer Investmentaktien- oder -kommanditgesellschaft firmiert. Das Erfordernis zur Aufstellung eines Lageberichts ergibt sich für einige AIF aus § 45 KAGB bzw. § 46 KAGB und i.d.R. nicht unmittelbar aus dem HGB. Wir bitten um Prüfung, ob durch die vorgesehene Verortung des neuen § 44 Abs. 1 Satz 4 KAGB-E ausschließlich für die nicht nach investmentrechtlichen Regelungen zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichteten Gesellschaften

**Seite 20/22** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

eine Regelung getroffen wird. Eine entsprechende Regelung fehlt im KAGB für extern verwaltete AIF i.S. des § 2 Abs. 4 KAGB, die keine Gelddarlehen vergeben sowie alle AIF mit einer Registrierung nach § 2 Abs. 6 und 7 KAGB.

### **Zu Artikel 23: Änderung der Wirtschaftsprüferordnung**

#### Artikel 23 Nr. 37: Lernerfolgskontrolle bei der sog. Grandfather-Regelung (§ 57 Abs. 4 Nr. 1 WPO-E)

In § 13d Abs. 3 Satz 2 wird abschließend ausgeführt, dass die „Fortschreibung [...] die in § 24b Absatz 2 der Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung genannten Inhalte umfassen“ muss. In der Begründung zu § 57 Abs. 4 Nr. 1 WPO-E wird darüber hinaus ausgeführt, dass diese spezielle Fortbildung (sog. Grandfather-Regelung) mit einer mündlichen Lernerfolgskontrolle abzuschließen ist.

Wir gehen davon aus, dass es sich bei der Begründung zu § 57 Abs. 4 Nr. 1 WPO-E insoweit um ein redaktionelles Versehen handelt. Der entsprechende Passus wäre somit zu streichen.

Klarstellend weisen wir darauf hin, dass die zugrundeliegenden europarechtlichen Regelungen des Artikels 14a Unterabs. 3 oder Artikel 13 der Abschlussprüferrichtlinie i.d.F. der CSRD eine solche Lernerfolgskontrolle – deren praktische Durchführung nur schwer kurzfristig umsetzbar erscheint – nicht vorsieht.

#### Artikel 23 Nr. 36: Internes Qualitätssicherungssystem (§ 55b Abs. 2 und 3 WPO-E)

Die geplanten Änderungen gewährleisten noch keine vollständige Umsetzung des durch die CSRD neu eingefügten Artikels 25b der Abschlussprüferrichtlinie. Die von Artikel 25b vorgesehene entsprechende Anwendung der Anforderungen des Artikels 24a Abs. 1 Buchst. k der Abschlussprüferrichtlinie an das interne Qualitätssicherungssystem auf die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten erfordert, dass auch die Vorschriften des § 55b Abs. 3 WPO über die Nachschau auf Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten angewendet werden.

Darüber hinaus sollte § 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 WPO, der die besonderen Anforderungen an die Sicherung der Eigenverantwortlichkeit, Unabhängigkeit und Unbefangenheit des auftragsverantwortlichen Prüfers regelt, um Verweise auf die Unabhängigkeitsanforderungen der §§ 324e und 324f HGB-E und § 43b WPO-E ergänzt werden.

#### Artikel 23 Nr. 38: Qualitätskontrolle (§ 57a WPO-E)

Der Gesetzesentwurf sieht vor, dass Wirtschaftsprüferpraxen verpflichtet werden, sich – wie bisher bereits alle gesetzlichen Abschlussprüfer – einer externen Qualitätskontrolle zu unterziehen, wenn sie gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchführen (§ 57a Abs. 1 Satz 1 WPO-E).

**Seite 21/22** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Praxen, die (auch) gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen, sollen nach § 62b WPO-E darüber hinaus Inspektionen durch die APAS unterliegen.

§ 57a Abs. 5a WPO stellt bislang hinsichtlich gesetzlicher Abschlussprüfungen sicher, dass es nicht zu unverhältnismäßigen Doppelüberprüfungen durch externe Qualitätskontrollen und Inspektionen der APAS kommt. Um auch in Bezug auf den künftig erweiterten Anwendungsbereich der externen Qualitätskontrolle und der APAS-Inspektionen auf gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten Rechtssicherheit herzustellen, sollte noch eine Anpassung der Formulierung in § 57a Abs. 5a Satz 1 WPO-E vorgenommen werden. Anstatt nur auf Inspektionen nach Artikel 26 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 zu verweisen, sollte auch auf § 62b Abs. 1 Satz 1 WPO-E Bezug genommen werden, denn Artikel 26 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ist nicht unmittelbar auf Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten anzuwenden.

Wir weisen darauf hin, dass die im Gesetzentwurf vorgesehene Änderung von § 57a Abs. 2 Satz 5 WPO, wonach die Qualitätskontrolle spätestens drei Jahre nach Beginn der ersten gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfung oder Prüfung eines Nachhaltigkeitsberichts stattfindet, Auslegungsfragen aufwirft.

Dies betrifft Wirtschaftsprüferpraxen, die bereits gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen durchführen und nach der von § 140 Abs. 3 WPO-E (Nr. 60) vorgesehenen Übergangszeit erstmals anzeigen, *auch* gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchzuführen. Bei diesen Praxen finden bereits turnusmäßig Qualitätskontrollen aufgrund von gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen statt („auf der Grundlage einer Risikoanalyse mindestens alle sechs Jahre“, § 57a Abs. 2 Satz 4 WPO). Fraglich ist, ob der Zeitabstand zwischen den Qualitätskontrollen bei diesen Praxen abhängig vom Zeitpunkt der letzten Kontrolle einmalig zu verringern ist oder ob der in § 57a Abs. 2 Satz 5 WPO-E genannte (verkürzte) Zeitraum von maximal drei Jahren bis zur Qualitätskontrolle nur Praxen betrifft, die erstmals verpflichtet sind, sich überhaupt einer Qualitätskontrolle zu unterziehen. Letzteres erscheint sachgerecht, da die ursprüngliche Einführung des – gegenüber den Vorgaben in Artikel 29 Abs. 1 Buchst. h der Abschlussprüferrichtlinie verkürzten – Dreijahreszeitraums für die erstmalige Qualitätskontrolle im Rahmen des Abschlussprüferaufsichtsreformgesetzes einer gesetzlich antizipierten Risikoanalyse in Bezug auf Wirtschaftsprüferpraxen geschuldet war, deren (einheitliche) Qualitäts sicherungssysteme noch keiner Qualitätskontrolle unterlegen haben (vgl. BT-Drs. 18/6282, S. 81). Wir regen eine entsprechende Klarstellung – zumindest in der Gesetzesbegründung – an. Auch sollte klargestellt werden, dass bei Praxen, die auch gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen durchführen, einheitliche Qualitätskontrollen stattfinden, d.h. keine separaten Qualitätskontrollen hinsichtlich der Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten (kein separater Turnus).

**Seite 22/22** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Wir hoffen, dass diese Anregungen Ihre Zustimmung finden und im weiteren Gesetzgebungsverfahren berücksichtigt werden. Für Rückfragen stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Melanie Sack

Prof. Dr. Bernd Stibi, WP StB  
Technical Director  
Financial & Sustainability Reporting

**Anlage** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Seite 1/8

## **Anlage zu den Befreiungsregelungen**

Diese Anlage enthält detaillierte Ausführungen und Klarstellungsbitten zu den im Referentenentwurf vorgesehenen Befreiungsregelungen. Die Schaffung von Anwendungssicherheit in diesem Bereich würde zusätzliche bürokratische Belastungen vermeiden und ist daher von hoher Bedeutung für die betroffenen Unternehmen und deren Prüfer.

### **I. Befreiungsregelungen des § 264 Abs. 3 HGB-E**

#### Artikel 1 Nr. 2 Buchst. b: Befreiungsregelungen des § 264 Abs. 3 HGB-E (§ 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a HGB-E)

Die Regelungen der durch die CSRD geänderten EU-Bilanzrichtlinie sehen grundsätzlich eine systematische Trennung der Befreiungsmöglichkeiten betreffend finanzielle Rechnungslegung sowie (allgemeiner) Lageberichterstattung (Finanzberichterstattung) einerseits und betreffend Nachhaltigkeitsberichterstattung andererseits vor. So wird in der Begründung zu § 291 HGB-E ausgeführt, dass es daher als Folge unionsrechtlicher Vorgaben möglich ist, dass ein Unternehmen von den Anforderungen zur konsolidierten Finanzberichterstattung, nicht aber von den Anforderungen zur konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung befreit ist.

Im Hinblick auf die Befreiungsregelung des § 264 Abs. 3 HGB-E wird diese systematische Trennung jedoch nicht – zumindest nicht explizit – umgesetzt. Um erhebliche Rechtsunsicherheiten in der Anwendung der Regelungen des § 264 Abs. 3 HGB-E zu vermeiden, bitten wir um Klarstellungen, wie die Regelungen des § 264 Abs. 3 HGB-E in folgenden Konstellationen anzuwenden sind, wenn

- a) sowohl das Mutterunternehmen als auch das zu befreende Tochterunternehmen grundsätzlich einer Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung unterliegen,
- b) weder das Mutterunternehmen noch das zu befreende Tochterunternehmen einer Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung unterliegen,
- c) das Mutterunternehmen einer Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung unterliegt, das zu befreide Tochterunternehmen hingegen nicht oder
- d) das Mutterunternehmen keiner Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung unterliegt, das Tochterunternehmen hingegen (grundsätzlich) einer solchen Pflicht unterliegt.

Der zu ändernde § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a HGB-E ändert die für Zwecke der Aufstellung eines befreienden Konzernabschlusses und befreienden Konzernlageberichts des Mutterunternehmens zugrunde zu legenden Regelungen der EU-Bilanzrichtlinie auf die „Fassung vom 29. April 2024“, die auch die

**Anlage** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Seite 2/8

Änderungen durch die CSRD umfasst. Somit wäre der befreiende Konzernlagebericht des Mutterunternehmens auch nach Maßgabe des durch die CSRD geänderten Artikels 29a der EU-Bilanzrichtlinie aufzustellen, da keine Ausnahme von den Regelungen des Artikels 29a der EU-Bilanzrichtlinie – wie sie bspw. in den Regelungen des § 291 HGB-E vorgesehen ist – kodifiziert wird.

Wir bitten um Klarstellung, dass ein befreiende Wirkung vermittelnder Konzernlagebericht nur dann um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht erweitert werden muss, wenn es sich bei dem aufstellenden Mutterunternehmen um das Mutterunternehmen einer großen Gruppe i.S. des Artikels 3 Abs. 7 der EU-Bilanzrichtlinie – und damit um ein Mutterunternehmen i.S. des Artikels 29a der EU-Bilanzrichtlinie – handelt (obenstehende Konstellationen a) und c)). Diesbezüglich möchten wir darauf hinweisen, dass die in den Artikeln 96 Abs. 8 und 97 Abs. 7 EGHGB-E vorgesehenen Übergangsregelungen für Unternehmen mit weniger als 1.000 Arbeitnehmern nicht in der aufgeführten Fassung der Bilanzrichtlinie vom 29.04.2024 enthalten sind, sodass sich diese Übergangsregelungen nicht auf die für Zwecke der Befreiung aufzustellenden Rechnungslegungsunterlagen übertragen lassen. Wir verweisen diesbezüglich auch auf unsere Ausführungen zu den entsprechenden Artikeln des EGHGB-E.

Weiterhin bitten wir um Klarstellung, dass für Zwecke der „reinen“ Befreiung von Pflichten der Finanzberichterstattung auch ein pflichtwidrig nicht um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht erweiterter Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens befreiende Wirkung für ein nicht der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung unterliegendes Tochterunternehmen entfalten kann (Konstellation c)).

Wir weisen darauf hin, dass in den Fällen, in denen ein Unternehmen von den Befreiungen nach § 264 Abs. 3 HGB Gebrauch macht und der befreiende Konzernlagebericht des Mutterunternehmens nicht um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht erweitert wurde, da es sich bei dem Mutterunternehmen nicht um das Mutterunternehmen einer großen Gruppe handelt (Konstellation d)), das befreite Unternehmen u.E. dennoch von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht gemäß § 289b Abs. 1 HGB-E befreit ist, da das Unternehmen gemäß § 264 Abs. 3 Satz 1 HGB u.a. die Vorschriften des ersten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB – und somit auch die §§ 289b ff. HGB – nicht anzuwenden braucht. Die Begründung zu § 289b HGB-E – dass Unternehmen, die gemäß § 264 Abs. 3 HGB von der Pflicht zur Erstellung eines Lageberichts befreit sind, die in § 289b Abs. 4 HGB-E genannten Angaben nicht zu machen brauchen, sofern diese Unternehmen den Konzernlagebericht offenlegen (mit Verweis auf Artikel 19a Abs. 9 Unterabs. 4 der EU-Bilanzrichtlinie i.d.F. der CSRD) – legt jedoch nahe, dass Unternehmen, die § 264 Abs. 3 Satz 1 HGB anwenden, dennoch unter die Rege-

**Anlage** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Seite 3/8

lungen des § 289b HGB-E fallen (da es ansonsten einer Regelung, wo die Angaben nach § 289b Abs. 4 HGB-E zu verorten sind, nicht bedürfte). Wir regen an, diesen Widerspruch aufzulösen.

Ferner regen wir eine Klarstellung an, ob der befreiende Konzernnachhaltigkeitsbericht auch die Angaben nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung zu enthalten hat.

Unsere Anmerkungen gelten sinngemäß auch in Bezug auf die Befreiung nach § 264b HGB.

## II. Befreiungsregelungen des § 289b HGB-E

### Artikel 1 Nr. 6: Befreiung von der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (§ 289b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB-E)

Eine Befreiung von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht soll u.a. voraussetzen, dass – wenn das zu befreiende Unternehmen ein Tochterunternehmen eines Mutterunternehmens ist, das seinen Sitz in einem EU-Mitgliedstaat oder einem anderen EWR-Vertragsstaat hat – das zu befreiende Unternehmen und seine Tochterunternehmen in den Konzernlagebericht des übergeordneten, den befreienden Konzernlagebericht aufstellenden Mutterunternehmens einbezogen sind.

Wir begrüßen, dass in den Begründungen zu § 289b und § 315b HGB-E klargestellt wird, dass bei Vorliegen eines Mutter-Tochter-Verhältnisses i.S. des § 290 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 HGB die Befreiung eines Tochterunternehmens von der Pflicht, seinen Lagebericht um einen Nachhaltigkeitsbericht zu erweitern, auch in dem Fall möglich ist, dass ein freiwillig nach den gesetzlichen Bestimmungen – materielle Erfüllung der Voraussetzungen des § 289b Abs. 2 HGB-E und Aufstellung und Prüfung des Berichts im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen – aufgestellter Konzernlagebericht des Mutterunternehmens ebenfalls freiwillig um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht erweitert wurde.

Ferner regen wir eine Klarstellung an, dass auch in dem Fall, dass das Mutterunternehmen zwar zur Aufstellung eines Konzernlageberichts (bspw. nach dem PublG), aber nicht zur Erweiterung des Konzernlageberichts um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht verpflichtet ist, durch einen freiwillig in den Konzernlagebericht aufgenommenen – die Voraussetzungen zur Aufstellung und Prüfung des Berichts im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen erfüllenden – Konzernnachhaltigkeitsbericht für seine Tochterunternehmen befreiende Wirkung erzielen kann.

Darüber hinaus würden wir begrüßen, wenn klargestellt würde, dass die Befreiungswirkung auch dann greift, wenn Tochterunternehmen des zu befreienden

**Anlage** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Seite 4/8

Unternehmens oder das zu befreiende Unternehmen selbst aufgrund einer entsprechenden Anwendung von § 296 HGB oder einer vergleichbaren ausländischen Regelung nicht in den befreieenden Konzernlagebericht – jedoch in den die Voraussetzungen zur Aufstellung und Prüfung im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen erfüllenden Konzernnachhaltigkeitsbericht – einbezogen werden.

Weiterhin würden wir begrüßen, wenn klargestellt würde, dass in den Fällen, in denen das Mutterunternehmen des zu befreieenden Unternehmens einen Konzernlagebericht nicht aufzustellen braucht (bspw. in Fällen des § 291 HGB), die befreieende Wirkung auch dann eintritt, wenn das zu befreieende Unternehmen und seine Tochterunternehmen entgegen dem Wortlaut des § 289b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB-E nicht in den Konzernlagebericht, jedoch in einen – die Voraussetzungen zur Aufstellung und Prüfung im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen erfüllenden – separaten konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht seines EU-/EWR-Mutterunternehmens einbezogen wird. Wir erachten dies als sachgerecht, da gemäß § 289b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB-E die Befreiung eines deutschen Tochterunternehmens, dessen Mutterunternehmen seinen Sitz nicht in einem EU-Mitgliedstaat oder einem anderen EWR-Vertragsstaat hat, bei Erfüllung der sonstigen Befreiungsvoraussetzungen nach § 289b Abs. 3 und 4 HGB-E auch ohne Einbeziehung des zu befreieenden Tochterunternehmens in einen Konzernlagebericht des Drittstaatsmutterunternehmens möglich ist. Wir verweisen diesbezüglich auch auf unsere Ausführungen zu § 291 HGB-E.

*Artikel 1 Nr. 6: Einbindung der Arbeitnehmervertreter (§ 289b Abs. 6 bzw. § 315b Abs. 5 HGB-E)*

Mit § 289b Abs. 6 bzw. § 315b Abs. 5 HGB-E soll die Einbindung der Arbeitnehmervertreter in die Nachhaltigkeitsberichterstattung geregelt werden.

Wir weisen darauf hin, dass die Befreiungsregelungen des Artikels 19a der EU-Bilanzrichtlinie ein Unternehmen zwar von der Pflicht zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts (geregelt in Artikel 19a Abs. 1 bis 4 der EU-Bilanzrichtlinie), aber nicht von der Pflicht zur Unterrichtung der Arbeitnehmervertreter (geregelt in Artikel 19a Abs. 5 der EU-Bilanzrichtlinie) befreit. Die Regelung des § 289b Abs. 6 HGB-E ist gesetzessystematisch den Aufstellungs- und Befreiungsregeln nachgeordnet.

Wir regen daher an klarzustellen, ob eine Befreiung von der Pflicht zur Unterrichtung der Arbeitnehmervertreter auch dann besteht, wenn die Einzelgesellschaft wegen der Einbeziehung in einen konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht von der Pflicht zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts auf Gesellschaftsebene befreit ist.

**Anlage** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Seite 5/8

Artikel 1 Nr. 6: Befreiungsregeln – Offenlegung (§ 289b Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 HGB-E)

§ 289b Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 HGB-E sieht für die Befreiung eines Unternehmens, das ein Tochterunternehmen eines Mutterunternehmens ist, das seinen Sitz nicht in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat hat, vor, dass der konsolidierte Nachhaltigkeitsbericht des Mutterunternehmens sowie das Urteil über die Prüfung dieses konsolidierten Nachhaltigkeitsberichts im Einklang mit den §§ 325, 327a und 328 HGB offengelegt werden.

Wir regen an klarzustellen, dass die Offenlegung nach §§ 325, 327a und 328 HGB in deutscher oder englischer Sprache zu erfolgen hat.

Die gleiche Anregung gilt für § 315b Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 HGB-E.

Artikel 1 Nr. 6: Befreiungsregeln – Taxonomie-Verordnung (§ 289b Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB-E)

§ 289b Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 bzw. § 315b Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB-E regelt, wie die Berichterstattung nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung für Zwecke der Befreiung durch ein Nicht-EU-Mutterunternehmen zu erfolgen hat. Diese Berichterstattung muss demnach die Tätigkeiten des [zu befreienen] Unternehmens und seiner Tochterunternehmen (Befreiung einer Einzelgesellschaft) bzw. die Tätigkeiten des [zu befreienen] Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen (Befreiung eines Mutterunternehmens) umfassen.

Wir regen an klarzustellen, auf welche Tochterunternehmen sich diese Pflicht jeweils bezieht (die Tochterunternehmen des zu befreienen Mutterunternehmens oder die Tochterunternehmen des obersten Mutterunternehmens).

Die gleiche Anregung gilt in Bezug auf § 315b Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB-E.

Verweise auf die Taxonomie-Verordnung werden als „Verordnung (EU) 2020/852 in der Fassung vom 27. Juni 2023“ formuliert. Im Verzeichnis der EU-Rechtsakte wird die Taxonomie-Verordnung aufgeführt als Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088 (ABl. L 198 vom 22.6.2020, S. 13; L 156 vom 9.6.2022, S. 159; L 142 vom 1.6.2023, S. 45), die *zuletzt durch die Delegierte Verordnung (EU) 2023/2486 vom 27. Juni 2023 (ABl. L, 2023/2486, 21.11.2023)* geändert worden ist. Zum einen möchten wir darauf hinweisen, dass nach unserem Verständnis die Delegierte Verordnung (EU) 2023/2486 zwar die Taxonomie-Verordnung ergänzt, jedoch *nicht geändert* hat und insofern die Angabe der Fassung nicht zutreffend ist. Zum anderen bitten wir um eine Klarstellung dergestalt, dass durch den statischen Verweis auf die Taxonomie-Verordnung als Basisrechtsakt nicht zum Ausdruck gebracht wird,

**Anlage** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Seite 6/8

dass sich diese Statik auch auf die delegierten Rechtsakte zur Taxonomie-Verordnung bezieht, sondern diese in ihrer jeweils geltenden Fassung anzuwenden sind. Gleiches gilt im Hinblick auf die delegierten Rechtsakte zur EU-Bilanzrichtlinie als Basisrechtsakt (namentlich bspw. den ersten Satz der ESRS, der nach Artikel 29b der EU-Bilanzrichtlinie „in der Fassung vom 29. April 2024“ angenommen wurde).

### III. Befreiungsregelungen des § 291 Abs. 1 HGB-E

#### Artikel 1 Nr. 11: Befreiende Wirkung von EU-/EWR-Konzernabschlüssen (§ 291 Abs. 1 HGB-E)

Der zu ändernde § 291 Abs. 1 Satz 1 HGB-E sieht – beim Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen – vor, dass ein Mutterunternehmen, das zugleich Tochterunternehmen eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat ist, von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts gemäß den §§ 315, 315a und 315d HGB-E befreit ist. Die Befreiung erstreckt sich somit nicht auf die §§ 315b und 315c HGB-E, die die Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung betreffen.

Wir regen an klarzustellen, in welcher Form ein Mutterunternehmen, welches gemäß § 291 HGB von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts gemäß den §§ 315, 315a und 315d HGB-E und nicht gleichzeitig von der Pflicht zur Erweiterung des Konzernlageberichts um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht i.S. der §§ 315b und 315c HGB-E befreit ist, dieser Berichtspflicht nachzukommen hat. Es bietet sich an, dass ein solches Mutterunternehmen der Pflicht zur Erweiterung des Konzernlageberichts um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht i.S. der §§ 315b und 315c HGB-E nachkommen kann, indem es einen (separaten) konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht (ähnlich dem in § 289b Abs. 3 Nr. 2 HGB-E) aufstellt und prüfen lässt. Ferner regen wir an klarzustellen, wie dieser (separate) konsolidierte Nachhaltigkeitsbericht offenzulegen ist.

Darüber hinaus regen wir an klarzustellen, dass dieser (separate) konsolidierte Nachhaltigkeitsbericht für Tochterunternehmen dieses Mutterunternehmens befreie Wirkung i.S. der §§ 289b Abs. 2 bzw. 315b Abs. 3 HGB-E entfalten kann, auch wenn das zu befreie Tochterunternehmen aufgrund der Nicht-Aufstellung eines Konzernlageberichts wegen der Befreiung i.S. des § 291 Abs. 1 HGB-E nicht wie vom Wortlaut gefordert in diesen Konzernlagebericht einbezogen wird. Wir verweisen diesbezüglich auch auf unsere Anmerkungen zu § 289b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB-E.

Ferner regen wir an, dass durch einen (separaten) konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht (ähnlich dem in § 289b Abs. 3 Nr. 2 HGB-E) auch befreie Wirkung i.S. der §§ 289b Abs. 2 bzw. 315b Abs. 3 HGB-E erzielt werden kann,

**Anlage** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Seite 7/8

wenn das Mutterunternehmen des nach § 289b bzw. § 315b HGB-E berichtspflichtigen Tochterunternehmens aus anderen Gründen von der Pflicht zur Offenlegung eines Konzernabschlusses befreit ist.

Die Ausführungen gelten gleichermaßen in Bezug auf § 292 Abs. 1 HGB-E.

#### **IV. Weitere Befreiungsregelungen im Zusammenhang mit §§ 315, 315b HGB-E**

##### *Artikel 1 Nr. 15 Buchst. b: Befreiung von der Pflicht zur Angabe nichtfinanzialer Leistungsindikatoren (§ 315 Abs. 3 Satz 2 HGB-E)*

Der § 315 Abs. 3 HGB anzufügende neue Satz 2 führt aus, dass das Mutterunternehmen von der Pflicht zur Angabe nichtfinanzialer Leistungsindikatoren nach Satz 1 befreit ist, wenn es seinen Konzernlagebericht im Einklang mit § 315b und § 315c HGB-E aufstellt. § 315b Abs. 1 bis 4 HGB-E soll Vorschriften zur Befreiung eines Mutterunternehmens von der Pflicht zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts enthalten. Fraglich ist, ob die Befreiung von der Pflicht zur Angabe nichtfinanzialer Leistungsindikatoren auch dann eintreten soll, wenn das Mutterunternehmen aufgrund der Befreiungsregelungen des § 315b Abs. 1 bis 4 HGB-E selbst keinen Nachhaltigkeitsbericht aufstellt.

Wir weisen darauf hin, dass die Regelung des Artikels 29a Abs. 7 der EU-Bilanzrichtlinie vorsieht, dass bei Erfüllung der Anforderungen nach dessen Absätzen 1 bis 5 durch ein Mutterunternehmen davon ausgegangen wird, dass es die Anforderungen nach Artikel 19 Abs. 1 Unterabs. 3 und Artikel 19a erfüllt und dementsprechend nicht auf die in Artikel 29a Abs. 8 f. geregelten Befreiungsvorschriften referenziert.

##### *Artikel 1 Nr. 16: Pflicht zur Erweiterung eines Konzernlageberichts um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht (§ 315b Abs. 1 Satz 1 HGB-E)*

Der zu ändernde § 315b Abs. 1 Satz 1 HGB-E führt aus, dass ein Mutterunternehmen (§ 290 HGB), bei dem die Voraussetzungen für eine großenabhängige Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernlageberichts gemäß § 293 Abs. 1, 2 und 4 HGB nicht vorliegen, seinen Konzernlagebericht um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht zu erweitern hat.

Wir regen an klarzustellen, dass auch ein Mutterunternehmen, das gemäß § 290 Abs. 5 HGB von der Pflicht, einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht aufzustellen, befreit ist, da es nur Tochterunternehmen hat, die gemäß § 296 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden brauchen,

**Anlage** zum Schreiben vom 18.07.2025 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Seite 8/8

von der Pflicht zur Erweiterung des Konzernlageberichts um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht befreit ist.<sup>3</sup>

§ 315b Abs. 3 HGB-E führt die Voraussetzungen für die Befreiung eines Mutterunternehmens von der Pflicht zur Erweiterung des Konzernlageberichts um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht auf. In den Nummern 1 bis 5 wird der Begriff „Mutterunternehmen“ als Bezeichnung sowohl des (oberen) Mutterunternehmens, das seinen Sitz nicht in einem EU/EWR-Mitgliedstaat hat, als auch des zu befreien Mutterunternehmens verwendet. Wir regen daher an, klarstellend den Begriff des „zu befreien Mutterunternehmens“ für jenes Mutterunternehmen zu verwenden, welches von der Pflicht zur Erweiterung des Konzernlageberichts um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht befreit wird.

#### Übergangsvorschriften für § 315b HGB-E (Artikel 97 Abs. 1 und 3 EGHGB-E)

Der zu ändernde § 315b Abs. 1 Satz 1 HGB-E führt aus, dass ein Mutterunternehmen (§ 290 HGB), bei dem die Voraussetzungen für eine großenabhängige Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernlageberichts gemäß § 293 Abs. 1, 2 und 4 HGB nicht vorliegen, seinen Konzernlagebericht um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht zu erweitern hat. Fraglich ist aus unserer Sicht, wieso sich in Artikel 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 3 Satz 1 EGHGB-E der Verweis auf § 293 HGB auf dessen Abs. 1 und 2 beschränkt und sich nicht auch auf dessen Abs. 4 erstreckt. Wir regen an, die Verweise auf § 293 HGB entsprechend auch um seinen Abs. 4 zu erweitern.

---

<sup>3</sup> So wohl auch die Ansicht der Europäischen Kommission in der Antwort zu Frage 10 der Bekanntmachung der Kommission (C/2024/6792) vom 13.11.2024.