



2. Oktober 2024

BS/MH

Stellungnahme

zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung (CSRD-UG)

A. Wesentliche Forderungen

1. Level playing field: Aufstellungslösung durch Offenlegungslösung ersetzen
2. Angaben im Lagebericht auch künftig auf prüfbare Informationen beschränken
3. Informationsbeschaffung, Kooperationen und Prüfungsanforderungen: Prozesse handhabbar, kooperativ und bürokratiearm ausgestalten
4. Regierungsentwurf eines CSRD-UG für erforderliche und bereits vereinbarte Entlastungen im Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (LkSG) nutzen
5. Praxisnahe Anpassung zur Unterrichtung der Arbeitnehmervertreter beibehalten
6. Inhalte des Nachhaltigkeitsberichts auf das Wesentliche konzentrieren
7. Für eine praxisnahe Umsetzung: Mehr Klarheit und Verständlichkeit beim Lageberichtseid schaffen
8. Angaben zu Tochterunternehmen im Lagebericht – bisherige Praxis beibehalten
9. Bestellung des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts unkomplizierter ausgestalten
10. Leitfaden statt Zusatzbelastung: Für eine unternehmensorientierte Ausgestaltung der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) auf Ebene der EU



B. Allgemeine Anmerkungen

Die deutsche Wirtschaft hat in den vergangenen Jahrzehnten auf dem Weg hin zu einer nachhaltigen Unternehmensführung eine weite Strecke zurückgelegt und eine ganze Reihe politisch gesetzter Wegmarken absolviert. Beim fortdauernden Ausbau der Nachhaltigkeitsberichterstattung hat sie weitreichende administrative Belastungen hingenommen – bis hin zu direkten Einbußen ihrer globalen Wettbewerbsfähigkeit.

Die nun vom europäischen Gesetzgeber vorgegebene Ausweitung der Nachhaltigkeitsberichterstattung überschreitet jedoch das Maß des Verhältnismäßigen. Der im vorliegenden Gesetzentwurf veranschlagte jährliche Erfüllungsaufwand für die deutsche Wirtschaft von ca. 1,58 Milliarden Euro veranschaulicht dies sehr deutlich. Mit Blick auf bereits ergriffene Maßnahmen in den Unternehmen ist davon auszugehen, dass dieser Betrag noch deutlich unter den tatsächlichen Ausmaßen der administrativen Belastungen durch die Richtlinienumsetzung liegt. Hinzu kommt, dass die betroffenen Unternehmen durch den zähen Implementierungsprozess sehr belastet sind. Auch nach Ablauf der Umsetzungsfrist wissen sie trotz der erforderlichen jahrelangen Vorbereitungen noch immer nicht final, auf welcher konkreten gesetzlichen Basis sie ihre Prozesse ausgestalten müssen. Die entsprechende Verunsicherung hat bei einer Vielzahl von Familienunternehmen schon jetzt immense Berater- bzw. Personalkosten verursacht; bereits als „erledigt“ geglaubte Themen müssen wieder und wieder in Angriff genommen werden. Der Gesetzgeber sollte nun mit einem zügigen und transparenten parlamentarischen Verfahren dazu beitragen, die teils unnötigen Belastungen einzudämmen.

Betroffen von der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung sind in Deutschland künftig mehr als 14.600 Unternehmen. Damit sind weite Teile des durch Familienunternehmen geprägten Mittelstands von den zusätzlichen administrativen Belastungen erfasst. Uns ist bewusst, dass dem nationalen Gesetzgeber in diesem Prozess ein Gegensteuern nur in sehr eingeschränktem Maße möglich ist. Dennoch appellieren wir an den Gesetzgeber, jegliche Spielräume bei der Umsetzung dieses EU-Rechtsakts auszuschöpfen, um den Zulauf administrativer Belastungen einzudämmen.

Deutschland muss dringend bestehende Flexibilisierungsmöglichkeiten der CSRD ausschöpfen, den Anwendungsbereich mittelstandsfreundlich ausgestalten und die jeweiligen Obliegenheiten angemessen begrenzen. Es schadet der Wettbewerbsfähigkeit unseres Wirtschaftsstandorts, wenn Deutschland als ein Mitgliedstaat der Europäischen Union so deutlich über die EU-rechtlichen Vorgaben hinausgeht, wie im Entwurf vorgeschlagen. Die Bundesrepublik Deutschland sollte die Wettbewerbsfähigkeit ihrer Unternehmen nicht schwächen, indem der Gesetzgeber deutschen Unternehmen schärfere bürokratische Lasten auferlegt, als dies im übrigen EU-Raum der Fall ist.

Anders als in der Entwurfsbegründung dargelegt, beinhalten die vorgeschlagenen Änderungen teilweise erhebliche Verschärfungen zur den Richtlinienvorgaben. In diesen Punkten mahnen wir dringend Änderungen an. Nachfolgend soll skizziert werden, zu welchen Aspekten Nachbesserungsbedarf beim deutschen Umsetzungsgesetz besteht.



C. Im Einzelnen

I. Anpassungsbedarf in Zusammenhang mit der Umsetzung der CSRD

1. Aufstellungslösung durch Offenlegungslösung ersetzen

Besonders kritisch sehen wir die in §§ 289g und 315e HGB-E vorgesehene Regelung, dass der Lagebericht bereits im European Single Electronic Format (ESEF) aufzustellen wäre. Dies würde betroffene Unternehmen massiv belasten, ohne einen Nutzen für die Adressaten zu stiften. Hier könnte eine massive administrative Zusatzbelastung im Rahmen der Richtlinienumsetzung vermieden werden, wenn die im Entwurf vorgesehene Aufstellungslösung durch die bewährte Offenlegungslösung ersetzt würde. Wir sehen keinen Grund für eine Aufstellungslösung des (Konzern-)Lageberichts, wie in § 289g HGB-E bzw. § 315e HGB-E vorgesehen.

Für ein entsprechendes Umschwenken auf die Offenlegungslösung gibt es gute Vorbilder: Im Regierungsentwurf zum „Gesetz zur weiteren Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie im Hinblick auf ein einheitliches elektronisches Format für Jahresfinanzberichte“ (ESEF-Umsetzungsgesetz) wurde bereits eine Aufstellungslösung für den Jahresfinanzbericht vorgeschlagen. Nach deutlicher Kritik auf breiter Ebene wurde daraufhin die Offenlegungslösung gewählt. Eine Aufstellungslösung würde selbst bei einer Beschränkung auf den (Konzern-)Lagebericht eine Reihe immenser Nachteile für die Unternehmen mit sich bringen – ohne ersichtliche Vorteile für die Adressaten.

Dabei spricht einiges dafür, dass der im Regierungsentwurf vorgesehenen Aufstellungspflicht für (Konzern-)Lageberichte im ESEF ein Übersetzungsfehler seitens der EU zugrunde liegt: Der Begriff „prepare“ wurde fälschlicherweise nicht durchgängig mit „erstellen“ übersetzt. Hätte der EU-Gesetzgeber den Akt der Freigabe durch Entscheidungsgremien wie Vorstand oder Geschäftsführung (Aufstellung) gemeint, hätte er analog Verordnung (EG) Nr. 1606/2002, IAS 10.17 den Begriff „authorised“ in der englischen Version der CSRD, die dem Gesetzgebungsverfahren zugrunde lag, verwenden müssen. Auch in den Erwägungsgründen zur CSRD finden sich keine Hinweise, die für eine Aufstellungslösung sprechen. Um derartige Übersetzungsfehler, die einer EU-weiten Harmonisierung entgegenstehen, zu verhindern, wäre es angezeigt, dass EU-Gesetzgebungsentwürfe in allen Landessprachen der EU-Mitgliedstaaten konsultiert werden. Wir bitten den Bundesgesetzgeber, sich hierfür einzusetzen.

Auch in den übrigen Mitgliedstaaten der EU ist die Offenlegungslösung vorherrschend. Eine isolierte Verschärfung der europäischen Regelungen durch den deutschen Gesetzgeber würde zu einer wesentlichen Benachteiligung deutscher Unternehmen im europäischen Vergleich führen (mangelndes level playing field). Sie widerspräche der angestrebten EU-weiten Harmonisierung.

Mit der im Regierungsentwurf noch enthaltenen Aufstellungslösung wäre eine Reihe immenser praktischer und rechtlicher Nachteile verbunden: Die aufgestellten (Konzern-)Lageberichte wären keine gedruckten Dokumente mehr, sondern nur noch elektronische Dateien. Eine Aufstellung und Prüfung im ESEF würde für Leitungs- bzw. Aufsichtsgremien im Unternehmen damit deutlich aufwendiger. Sie würde zu technischen Schwierigkeiten und zu steigenden rechtlichen Risiken führen, insbesondere, wenn sich die Versicherung



der gesetzlichen Vertreter auch auf ESEF und damit auf ausschließlich maschinenlesbare Informationen beziehen würde. PDF-Dokumente hingegen sind in ihrer Verbreitung und Lesbarkeit international akzeptiert und insoweit verbreitet. Entsprechende Praxisstandards bewirken erhebliche Erleichterungen für die Unternehmen. Darauf darf insbesondere i. R. d. CSRD-Umsetzung nicht verzichtet werden.

Hinzu kommt die fehlende Möglichkeit einer Korrektur technischer Fehler bei der Aufstellungslösung. Nachträgliche Veränderungen wären für die betroffenen Unternehmen mit einem immensen Aufwand und erheblichen rechtlichen Risiken verbunden. Die von ESMA, IFRS-Foundation, XBRL-International o. a. Institutionen bereitgestellten umfangreichen, hochgradig technischen und teils schwer verständlichen Begleitdokumente bringen überdies erhebliche Rechtsunsicherheit mit sich. Schließlich ist ihre rechtliche Bindungswirkung nicht in jedem Fall klar. Die Komplexität in der Erstellung der ESEF-Unterlagen und die damit verbundenen Herausforderungen für die Unternehmen zeigen sich auch daran, dass es Unternehmen in der jüngeren Vergangenheit nicht immer gelang, dem Abschlussprüfer rechtzeitig fehlerfreie ESEF-Unterlagen zur Prüfung vorzulegen. Die besondere Betroffenheit des Mittelstands ist hier augenscheinlich.

Hinzu träte eine Reihe technischer Hürden und Beeinträchtigungen, etwa im Rahmen der Beteiligung an Ausschreibungsverfahren mit konkreten Formvorgaben oder für den Fall, dass andere EU-Mitgliedstaaten gemäß Artikel 32 der EU-Richtlinie 2017/1132 für Zweigniederlassungen von Gesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten vorschreiben, dass für die Offenlegung beglaubigte Übersetzungen von Rechnungslegungsunterlagen erforderlich sind. Dies wäre für deutsche Unternehmen nicht erfüllbar, da eine beglaubigte Übersetzung eines maschinenlesbaren (Konzern-)Lageberichts nicht möglich erscheint.

Zusammenfassend wird festgehalten, dass die Aufstellungslösung gegenüber der Offenlegungslösung massive Nachteile für die Unternehmen mit sich bringen würde. Letztlich sind auch keine Vorteile für die Adressaten generierbar, da es für sie nicht ersichtlich ist, ob die Berichte originär im ESEF aufgestellt oder – für Zwecke der Offenlegung – in ESEF überführt wurden. Das vereinzelt vorgetragene Argument, eine Aufstellung in ESEF sei für Unternehmen vorteilhaft, entspricht nicht der unternehmerischen Realität.

2. Angabe von Ressourcen ohne physische Substanz im (Konzern-)Lagebericht

Ein Schwerpunkt der Kritik an den EU-rechtlichen Vorgaben liegt auf dem Umstand, dass die große Mehrheit der betroffenen Unternehmen schlicht nicht im Stande sein wird, die Anforderungen unter verhältnismäßigen Anstrengungen zu erfüllen. Besonders eklatant tritt der Widerspruch zwischen gesetzlichen Vorgaben und realer Leistungsfähigkeit bei den verpflichtenden Angaben zu Ressourcen ohne physische Substanz im Lagebericht zu Tage. Hier sollten die im Regierungsentwurf noch ungenutzte Spielräume zur Befähigung der Unternehmenspraxis dringend genutzt werden.

a) Wahlrecht für Verortung der Angaben

Die §§ 289 Abs. 3a sowie 315 Abs. 3a HGB-E sehen die Aufnahme der „wichtigsten immateriellen Ressourcen“ in den allgemeinen Teil des (Konzern-)Lageberichts gemäß Artikel 19 der Bilanzrichtlinie in der durch die CSRD eingefügten Fassung vor. In der Praxis ergibt sich, wie auch in Erwägungsgrund (32) der CSRD dargelegt, regelmäßig ein hohes



Überschneidungspotenzial mit den Angaben zur Nachhaltigkeitsberichterstattung und somit in häufigen Fällen keine trennscharfe Abgrenzung zu den allgemeinen Angaben des Lageberichts.

Im Entwurf der CSRD waren die Angaben zu immateriellen Ressourcen – nachvollziehbarerweise – noch ausschließlich im Nachhaltigkeitsbericht verortet. Es wäre sachgerecht, wenn der deutsche Gesetzgeber den Unternehmen ein Wahlrecht einräumt, die Angaben zu immateriellen Ressourcen auch – wahlweise zum Teil oder gänzlich – im Nachhaltigkeitsbericht zu verorten. Dies wäre mit den Vorgaben der CSRD vereinbar, da die Angaben weiterhin im Lagebericht zu finden wären. Darüber hinaus hätte es für die zu berichtenden Unternehmen den Vorteil, dass diese Angaben verpflichtend nur mit begrenzter Sicherheit zu prüfen wären.

Auch hier sollte gemäß Erwägungsgrund (60) der CSRD „ein Ansatz zur progressiven Erhöhung der verlangten Prüfungssicherheit in Betracht gezogen werden“. Analog zur Nachhaltigkeitsberichterstattung gilt für die Berichterstattung zu den immateriellen Ressourcen, bei denen „bestimmte Informationen [...] untrennbar mit Nachhaltigkeitsaspekten verbunden“ sind (vgl. Erwägungsgrund (32) der CSRD), dass hierzu eine weite unterschiedliche Auslegung und Erwartung besteht, was derzeit eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit sehr in Frage stellt (vgl. Erwägungsgrund (60) der CSRD). Zu betonen ist hier, dass unabhängig von der Prüfungsintensität die Unternehmen uneingeschränkt für die zu veröffentlichenden Informationen voll in der Verantwortung stehen und die Adressaten auf valide Informationen vertrauen können.

b) Rechtsklarheit durch Bezug auf „wichtigste“ Ressourcen

Es ist zu begrüßen, dass in den §§ 289 Abs. 3a sowie 315 Abs. 3a HGB-E nunmehr auch sprachlich auf die „wichtigsten Ressourcen“ abgestellt wird, die im Wortlaut des Artikel 19 der Bilanzrichtlinie in der durch die CSRD eingefügten Fassung („Bericht über Informationen über die wichtigsten immateriellen Ressourcen“) hinterlegt sind. Diese Bezugnahme trägt samt der flankierenden Legaldefinition im selben Absatz erkennbar zur Erhöhung der Rechtssicherheit i. R. d. CSRD-Umsetzung bei.

c) Überprüfbarkeit der Informationen im Lagebericht wahren

Die §§ 289 Abs. 3a und 315 Abs. 3a HGB-E verlangen auch in der Fassung des Regierungsentwurfs, dass der ursprüngliche Lagebericht, der im Gegensatz zum Nachhaltigkeitsbericht einem full scope audit und damit einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit unterzogen werden muss, Angaben zu immateriellen Ressourcen (z. B. Nachhaltigkeitsaspekte, Fähigkeiten und Erfahrungen von Arbeitnehmern, deren Loyalität gegenüber der Gesellschaft oder auch Angaben über Kundenbeziehungen), welche eine Wertschöpfungsquelle für die Gesellschaft bzw. den Konzern sind, gemacht werden müssen.

Der Charakter entsprechender Informationen wird absehbar wenig greifbar und damit aller Voraussicht nach schwer prüfbar sein. Dabei bestimmt IDW PS 350 n. F. (Prüfungsstandard für den Lagebericht) jedoch, dass im Lagebericht ausschließlich prüfbare Informationen enthalten sein dürften. Sobald nicht prüfbare Informationen enthalten sind, muss man diese Angaben entweder prüfbar ausformulieren (was schwierig sein dürfte) oder als „nicht geprüft“ kennzeichnen. Alternativ muss der Abschlussprüfer die fehlende



Prüfbarkeit der Informationen im Bestätigungsvermerk erwähnen. Hier besteht die Gefahr, dass sich durch die Forderung, die genannten Informationen darzustellen, für viele Unternehmen nachteilige Auswirkungen auf die Angaben im Bestätigungsvermerk bzw. auch auf die saubere Erstellung des Lageberichts ergeben.

3. Prozesse handhabbar, kooperativ und bürokratiearm ausgestalten

a) Informationsbeschaffung vereinfachen, klarstellen, unterstützen

Die CSRD verlangt den Unternehmen ab, eine Vielzahl detaillierter Nachhaltigkeitsdaten zu erheben, die oft über verschiedene Unternehmensbereiche verteilt sind. Damit stehen viele Familienunternehmen vor neuartigen und komplexen Herausforderungen. In besonderer Weise betroffen sind dezentral geführte Familienunternehmen. Ihnen fehlt vielfach das spezifische Know-how zur Erfassung und Analyse von Nachhaltigkeitsdaten. Insgesamt wird den Unternehmen mit Blick auf die Informationsbeschaffung künftig mehr abverlangt, als sie zu leisten im Stande sind. Zu Rechtsunsicherheiten hinsichtlich der geforderten Maßnahmen kommt die stetige Sorge vor scharfen Sanktionierungen und Rufschädigungen. In diesem Kontext muss der nationale Gesetzgeber ein besonderes Augenmerk darauf legen, die gesetzlichen Verpflichtungen möglichst handhabbar auszugestalten.

Ein besonderes Problem stellt in diesem Zusammenhang die Erfassung indirekter Emissionen entlang der Wertschöpfungskette (Scope 3) dar. Dafür erforderlich wäre eine enge Zusammenarbeit mit sämtlichen Lieferanten und Kunden, bezogen auf die vielfältigen Vertragsgegenstände. Der hier vom Gesetzgeber verlangte Aufwand ist massiv und ressourcenintensiv, was insbesondere von KMU sowie Familienunternehmen kaum zu leisten ist. Unabhängig vom Umfang der Vorgaben sind die in der Praxis genutzten Systeme vielfach für diesen Datenaustausch nicht flächendeckend ausgerichtet.

aa) Entscheidend sind in diesem Zusammenhang Vereinfachungen und Klarstellungen zu den gesetzlichen Anforderungen. Insbesondere mittelständische Familienunternehmen sind auf die Entwicklung vereinfachter Berichtsstandards angewiesen. Damit sollte Umfang und Komplexität der erforderlichen Daten reduziert werden. Insbesondere geht es dabei um die Identifizierung und die Priorisierung der wichtigsten Nachhaltigkeitskennzahlen für Familienunternehmen, um den Berichtsumfang auf die relevantesten Aspekte zu konzentrieren. Flankiert werden muss dies durch die Bereitstellung klarer Leitlinien und Interpretationshilfen zur CSRD. Die bereits laufenden Umsetzungsschritte in den Unternehmen zeigen, welche erhebliche praktische und rechtliche Unsicherheiten bei der Umsetzung vorherrschen.

bb) Erforderlich ist es zudem, die praktische Unterstützung durch die Behörden festzuschreiben. So sind die betroffenen Unternehmen auf die Einführung von Förderprogrammen zur Unterstützung bei der Implementierung von Datenmanagement-Systemen und IT-Infrastrukturen angewiesen. Zugleich sollten ihnen Zuschüsse bzw. zinsgünstige Kredite für Investitionen in nachhaltigkeitsbezogene Technologien und Beratungsleistungen bereitgestellt werden. Schulungs- und Weiterbildungsprogrammen sollten zur Stärkung der internen Expertise in Familienunternehmen gefördert und die Einrichtung von Kompetenzzentren und Netzwerken zum Wissensaustausch zwischen Unternehmen unterstützt werden. Auch mit der Entwicklung und Bereitstellung kostenloser oder kostengünstiger



Software-Tools zur Datenerfassung und -analyse und der Entwicklungsförderung branchenspezifischer Lösungen zur Erfassung von Scope 3-Emissionen würde speziell kleinen und mittleren Unternehmen bei der Bewältigung der Vorgaben geholfen. Dies gilt selbstverständlich gleichermaßen für solche Unternehmen, die nur indirekt von der CSRD betroffen sind.

b) Bürokratische Hürden abbauen, Kooperationen fördern, Prüfungsanforderungen anpassen:

Berichterstattungsprozesse müssen frühestmöglich durch Standardisierung und Digitalisierung vereinfacht werden. Die Unternehmenspraxis darf hier nicht auf die kostspieligen Angebote von Beratern verwiesen werden. Vielmehr muss eine zentrale Anlaufstelle für Unternehmen zur Klärung von Fragen und Problemen bei der CSRD-Umsetzung geschaffen werden. Zudem müssen die Unternehmen bei der Bildung von Brancheninitiativen zur gemeinsamen Entwicklung von Lösungen für die Datenerfassung und -analyse unterstützt werden. Letztlich sind die Familienunternehmen auf die Entwicklung angemessener Prüfungsstandards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung angewiesen, die ihre spezifischen Herausforderungen berücksichtigen.

4. Systematische Anpassungen im Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (LkSG)

a) Aufschieb der LkSG-Berichtspflicht für das Geschäftsjahre vor 2024

Es ist zu begrüßen, dass mit dem Aufschieben der Fälligkeit der LkSG-Berichte für die Geschäftsjahre mit Beginn vor dem 1. Januar 2024 auf Ende 2025 das Problem doppelter Berichtspflichten zumindest theoretisch behoben wurde. Das Gesetzgebungsverfahren zum CSRD-UG wird voraussichtlich im Dezember 2024 abgeschlossen sein. Zu diesem Zeitpunkt wird der weit überwiegende Anteil der berichtspflichtigen Unternehmen seinen LkSG-Berichtspflichten längst nachgekommen sein. Insoweit versucht der CSRD-Gesetzgeber das zu reparieren, was durch das unkoordinierte Nebeneinander nationaler und EU-rechtlicher Berichtspflichten verursacht wurde. Mit dem Regierungsentwurf wird nun zumindest erreicht, dass sich der Schaden nicht weiter vertieft und die vielfach überlasteten Unternehmen nicht zusätzlich mit Sanktionierungen zu rechnen haben.

b) Fristen und Befreiungsmöglichkeiten für die LkSG-Berichtspflicht – Wertungswidersprüche ausräumen

aa) Die vorgesehenen Änderung des LkSG lassen noch Fragen zu den jeweiligen Berichtszeitpunkten offen. Davon betroffen sind insbesondere Unternehmen, die bereits jetzt in den Anwendungsbereich des LkSG fallen, aber erst ab dem Jahr 2025 zu einer CSRD-Berichterstattung verpflichtet sind. In erster Linie dürften hiervon große Familienunternehmen betroffen sein, soweit sie mangels Kapitalmarktorientierung kein Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne des § 316a Satz 2 des Handelsgesetzbuchs sind.

Die in Artikel 3 des Regierungsentwurfs vorgesehene Ergänzung von § 12 LkSG um einen neuen Absatz 4 hat zur Folge, dass sich die Frist für die Abgabe von LkSG-Berichten für das Kalenderjahr 2023 auf den 31. Dezember 2025 verschiebt. Zugleich sieht Artikel 3 mit § 10 Abs. 6 LkSG [neu] vor, die Abgabefrist für LkSG-Berichte für das Kalenderjahr



2024 ebenfalls auf den 31. Dezember 2025 zu verschieben, sofern für das Geschäftsjahr (= Kalenderjahr) 2024 freiwillig ein CSRD-Bericht erstellt, geprüft und offengelegt wird. Für Unternehmen, die gesetzlich zur Erstellung eines CSRD-Berichts verpflichtet sind, nennt § 10 Abs. 5 LkSG [neu] zwar ebenfalls eine Jahresfrist. Gerade für Unternehmen, die kapitalmarktorientiert im Sinne von § 264d HGB sind, gilt insofern allerdings vorrangig die kürzere gesetzliche Frist gemäß § 325 Abs. 4 HGB (vgl. § 10 Abs. 5 LkSG [neu]). Die Folge sind erhebliche Wertungswidersprüche und Rechtsunsicherheiten:

Dies gilt zum einen dann, wenn das Unternehmen zunächst die Absicht verfolgt, bereits für das Geschäftsjahr 2024 freiwillig einen CSRD-Bericht zu erstellen, sich dann aber nach dem Ablauf der „regulären“ Abgabefrist für LkSG-Berichte am 30. April (§ 10 Abs. 2 Satz 1 LkSG) herausstellt, dass es schwerwiegende Probleme bei der CSRD-Berichtserstellung gibt oder das Vorhaben oder aus anderen Gründen abgebrochen werden muss. Für entsprechende Konstellationen besteht in Familienunternehmen die erhebliche Sorge einer Sanktionierung durch das BAFA nach § 24 Abs. 1 Nr. 11 LkSG mit Bußgeldern von bis zu hunderttausend Euro.

Zum anderen ist es im Hinblick auf den Zweck von § 10 Abs. 2 LkSG nicht überzeugend, bei der Frist für die Berichterstattung danach zu differenzieren, ob der Bericht freiwillig oder aufgrund gesetzlicher Verpflichtung zu erstellen ist. Wenn der Gesetzgeber der Meinung ist, dass eine Berichterstattung zum Ende des Kalenderjahres ausreicht, um eine ausreichende Dokumentation und Kontrolle der Einhaltung des LkSG zu gewährleisten, sollte diese Frist einheitlich für alle Unternehmen gelten. Hier wäre es sachgerecht, die in § 325 HGB angelegte Differenzierung zwischen der verkürzten Frist von vier Monaten für Unternehmen, die kapitalmarktorientiert im Sinne von § 264d HGB sind (§ 325 Abs. 4 HGB), und der Regelfrist von einem Jahr (§ 325 Abs. 1 HGB) durch eine Anpassung von § 10 Abs. 2 LkSG zu verallgemeinern, zumal auch Art. 16 Abs. 1 lit. b) der Richtlinie (EU) 2024/1760 eine Jahresfrist ermöglicht.

Ein dritter Wertungswiderspruch entsteht beim Blick auf die Abfolge der vorgesehenen Fristen: Auf Basis der Entwurfsfassung würde der „reguläre“ LkSG-Bericht i. S. v. § 10 Abs. 2 LkSG für das Jahr 2023 erst nach dem „regulären“ LkSG-Bericht für das Jahr 2024 fällig werden. Das kann vom Gesetzgeber nicht gewollt sein.

Im Ergebnis bitten wir dringend, diese Gesetzesfolgen abzuwenden und die Berichtspflicht für das Jahr 2024 auch solche Unternehmen auf den 31. Dezember 2025 zu terminieren, die dann bereits gesetzlich zur Erstellung eines CSRD-Berichts verpflichtet sind.

bb) Zudem stellen sich Fragen der Geltung des LkSG für Unternehmen, die für das Geschäftsjahr 2024 erstmals im Anwendungsbereich des LkSG sind, jedoch nicht die Umsatzschwellen nach Art. 2 Abs. 1 CSDDD erreichen. Diese Unternehmen müssen nach geltender Rechtslage jedenfalls für 2024 (Bericht in 2025) und für 2025 (Bericht in 2026) die Vorgaben und Berichtspflichten des LkSG erfüllen. Mit Umsetzung der CSDDD bis 26. Juli 2026 entfallen sämtliche LkSG-Pflichten für diesen Kreis der Unternehmen. Insofern wäre es angemessen, Sorgfalts- und Berichtspflichten für diesen Unternehmen bereits jetzt wegfällen zu lassen oder zumindest – im Wege einer Weisung an das BAFA – sanktionslos zu stellen. Dies bereits mit der CSRD-Umsetzung klarzustellen, wäre im Sinne der Rechts- und Planungssicherheit der betroffenen Unternehmen und der



Wachstumsinitiative der Regierungskoalition, laut der entlastende Maßnahmen i. R. d. Lieferkettenrichtlinie (CSDDD) frühzeitig umzusetzen sind. Dies gilt zweifelsfrei für den geänderten persönlichen Anwendungsbereich.

cc) Hinsichtlich der Befreiungsmöglichkeiten beinhaltet § 289b Abs. 2 HGB-E noch unbeabsichtigte Wertungswidersprüche: Nach dem neu einzuführenden § 10 Abs. 6 des Lieferkettensorgfaltspflichtengesetzes (LkSG) kann ein Unternehmen, welches nicht verpflichtet ist, seinen Lagebericht nach § 289b HGB-E um einen Nachhaltigkeitsbericht zu erweitern, dennoch vom LkSG-Bericht befreit werden, wenn es (freiwillig) einen Nachhaltigkeitsbericht aufstellt, der die gesetzlichen Vorgaben des § 289c HGB-E erfüllt. Diese Regelung trifft auf jede Personenhandelsgesellschaft zu, vor allem solche mit natürlichen Personen als persönlich haftenden Gesellschaftern, da diese nicht § 289b Absatz 1 HGB verpflichtet sind. Sie ist durchweg zu begrüßen. Über den Querverweis am Ende des neuen § 10 Abs. 6 LkSG auf § 10 Abs. 5, S. 3 LkSG (neu) ist jedoch Voraussetzung dafür, dass Tochterunternehmen diese Befreiung ebenfalls in Anspruch nehmen können, dass dieses

- in einen konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht eines Mutterunternehmens einbezogen ist und
- „deshalb“ nach den § 289b Abs. 2 bis 4 HGB befreit ist.

Tochterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft (mit natürlichen Personen als persönlich haftende Gesellschafter) sind aber nicht „deshalb“ (nach den § 289b Abs. 2 bis 4 HGB) befreit, sondern sind „deshalb“ befreit, weil sie als Personenhandelsgesellschaften gar keinen Bericht aufstellen müssen.

Darüber hinaus ist unverständlich, weshalb die Befreiung nach § 289b Abs. 2 bis 4 HGB-E, die nur für Kapitalgesellschaften gilt, überhaupt Tatbestandsvoraussetzung ist. Maßgeblich und ausreichend sollte vielmehr sein, dass eine Tochtergesellschaft in den Konzernlagebericht bzw. Konzernnachhaltigkeitsbericht eines Mutterunternehmens einbezogen ist, solange der Konzernlagebericht bzw. Konzernnachhaltigkeitsbericht des Mutterunternehmens die gesetzlichen Vorgaben des § 289c HGB-E erfüllt. Um Unklarheiten und Wertungswidersprüche zu vermeiden, regen wir daher dringend an, eine entsprechende Ausweitung des Befreiungstatbestands im Entwurf vorzunehmen.

Insgesamt sollte großes Augenmerk auf die Konsistenz der Befreiungsvorschriften gelegt werden. Diese sollten auch von verpflichteten (Kapital-)Gesellschaften in Anspruch genommen werden dürfen, die in den Konzernlagebericht/Nachhaltigkeitsbericht eines Mutterunternehmens einbezogen werden, welches nicht dazu verpflichtet ist. Dies ist insbesondere relevant für Mutterunternehmen in der Rechtsform der Personengesellschaften, die nach Publizitätsgesetz oder freiwillig veröffentlichen. Eine § 264 Abs. 4 HGB nachempfundene Regelungen für Befreiungen nach § 289b HGB-E wäre hier der richtige Weg.

5. Unterrichtung der Arbeitnehmervertreter – Abgleich mit Vorgaben der Bilanzrichtlinie

Es ist zu begrüßen, dass die Arbeitnehmervertreter nach § 289b Abs. 6 HGB-E und analog § 315b Abs. 5 HGB-E in der Fassung des Regierungsentwurfs nicht weiter „bei der Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts über die vorgesehenen Inhalte des Nachhaltigkeitsberichts“ zu unterrichten sind. Durch die nun gewählte offenere Formulierung wird der



Entwurf Artikel 19a der Bilanzrichtlinie in der durch die CSRD eingefügten Fassung gerecht, in der es heißt: „Die Unternehmensleitung unterrichtet die Arbeitnehmervertreter auf geeigneter Ebene.“ Die noch im Referentenentwurf vorgesehene zwingende vorherige inhaltliche Einbeziehung bereits im laufenden Prozess der Berichtserstellung hätte in der Praxis zu unnötigen Verzögerungen geführt; ein Mehrwert durch eine etwaige „besondere Expertise der Arbeitnehmervertretungen“ für eine reine Berichterstattung war in Unternehmenskreisen nicht erwartet worden.

6. Wesentlichkeit im Nachhaltigkeitsbericht – Disclosure Overload entschlossen entgegenwirken

Es ist zu begrüßen, dass im Regierungsentwurf auf die strenge Formulierung „die Angaben müssen folgendes enthalten“ bei der Regelung des Inhalts des Nachhaltigkeitsberichts in § 289c Abs. 1 HGB-E zu Gunsten einer offeneren Formulierung verzichtet wurde. Mit der nun gewählten Formulierung „sind folgende Angaben zu machen“ wird der Entwurf Artikel 29a Abs. 2 der Bilanzrichtlinie in der durch die CSRD eingefügten Fassung („Die in Absatz 1 genannten Informationen umfassen Folgendes [...]“) nunmehr gerecht. Mit dieser Änderung wird die Hoffnung verbunden, dass die Unternehmenspraxis auf die Angabe unwesentlicher Sachverhalte im Lagebericht verzichten und insoweit zur Verbesserung des Informationsgehalts beitragen kann.

7. Versicherungen bei Kapitalgesellschaften bzw. Mutterunternehmen, die Inlandsemitenten sind („Lageberichtseid“) – Klarheit und Verständlichkeit ins Zentrum rücken

Der Entwurf enthält mit § 289h Abs. 2 S. 2 HGB-E (und auch in § 315f Abs. 2. S. 2 HGB-E) die Maßgabe, dass „nach bestem Wissen auch zu versichern [ist]“, dass der Nachhaltigkeitsbericht wie folgt aufgestellt wurde:

„1. nach Maßgabe der nach den Artikeln 29b und 29c der Richtlinie 2013/34/EU angenommenen delegierten Rechtsakte zu Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung und

2. nach Maßgabe der Artikel 2 bis 8 der Delegierten Verordnung (EU) 2021/2178 der Kommission vom 6. Juli 2021 zur Ergänzung der Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates durch Festlegung des Inhalts und der Darstellung der Informationen, die von Unternehmen, die unter Artikel 19a oder Artikel 29a der Richtlinie 2013/34/EU fallen, in Bezug auf ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten offenzulegen sind, und durch Festlegung der Methode, anhand deren die Einhaltung dieser Offenlegungspflicht zu gewährleisten ist (ABL. L 443 vom 10.12.2021, S. 9; L 462 vom 28.12.2021), die zuletzt durch die Delegierte Verordnung (EU) 2023/2486 (ABL. L, 2023/2486, 21.11.2023) geändert worden ist, in ihrer jeweils geltenden Fassung.“

Unter diesen engmaschigen Vorgaben zur Nachhaltigkeitsberichterstattung würde deren Lesbarkeit erheblich leiden. Die Aussagen des (Konzern)-Lageberichtseids sollten vielmehr für die Adressaten klar und verständlich sein. Auch sollten sie in einem ausgewogenen Verhältnis zueinanderstehen. Die vorgeschlagene Formulierung hingegen halten wir für nicht geeignet, einerseits aufgrund der technisch klingenden Verweise auf die einschlägigen anzuwendenden Bestimmungen und andererseits aufgrund der Überbetonung



des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts. Wir schlagen daher eine Formulierung vor, nach der lediglich zu versichern ist, „[...] dass der (Konzern-)Lagebericht einschließlich des Nachhaltigkeitsberichts in Einklang mit den einschlägigen regulatorischen Vorgaben aufgestellt wurde.“

8. Angaben zu Tochterunternehmen, die von Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht befreit sind – Beibehaltung bisheriger Praxis

Die Regelung des § 315c Abs. 1 Ziffer 4 HGB-E sieht vor, dass ein Mutterunternehmen die konsolidierten Tochterunternehmen, die von der Pflicht zur Erweiterung ihres Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht befreit sind, im Konzernnachhaltigkeitsbericht anzugeben hat. Gemäß § 264 Abs. 3 HGB sind bestimmte konsolidierte Tochterunternehmen bereits heute von der Pflicht zur Aufstellung des gesamten Lageberichts befreit. Diese sind im Konzernanhang des Mutterunternehmens anzugeben. Aus Gründen der Transparenz und Konsistenz sollte der Regelungsentwurf dahingehend geändert werden, dass die Angabe hinsichtlich der von der Nachhaltigkeitsberichterstattung befreiten Tochterunternehmen ausschließlich in den Konzernanhang des Mutterunternehmens aufzunehmen ist.

9. Bestellung des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts vereinfachen

Laut § 324e Abs. 2 HGB-E wird die Möglichkeit eingeräumt, dass der Abschlussprüfer auch der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts sein „kann“. In der Praxis wird dies der Regelfall sein, um von Synergieeffekten bei der Prüfung zu profitieren und eine Verdoppelung der Unabhängigkeitsanforderungen zu vermeiden. Diesem Regelfall sollte im Wortlaut durch die Ergänzung eines Satzes 2 Rechnung getragen werden, nach dem der vom zuständigen Organ für das betreffende Geschäftsjahr gewählte Abschlussprüfer auch als zum Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts gewählt gilt, sofern das zuständige Organ dazu keinen abweichenden Beschluss fasst. Damit würde die vorgeschlagene Übergangslösung im EGHGB überflüssig werden und den jeweiligen Gesellschaften eine abweichende Entscheidung offenlassen. Zugleich würde damit klargestellt, dass für einen Nachhaltigkeitsprüfer zumindest dann kein Ausschreibungsverfahren nach der Abschlussprüferverordnung durchzuführen ist, wenn es sich zugleich um den Abschlussprüfer handelt.

II. Angemessene Ausgestaltung des European Sustainability Reporting Standards (ESRS)

Die einheitlichen und verbindlichen Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung, nach denen die Unternehmen viel detaillierter als bisher über ihre Nachhaltigkeitsziele und -aktivitäten, ihre diesbezügliche Politik und Strategie zu berichten haben, betreffen unter den Gesetzesadressaten in Deutschland zu 90 Prozent Familienunternehmen. Die mit den europäischen Nachhaltigkeitsberichtsstandards verbundene zusätzliche Komplexität schafft eine neue und vielschichtige Dimension der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Die entsprechenden Bürokratielasten binden erhebliche Kapazitäten, die gerade bei mittelständischen Unternehmen nicht mehr zur Verfügung stehen. Ressourcen für Innovation und Forschung gehen hier verloren, was dem Anliegen einer nachhaltigen Wirtschaft mehr schadet als nützt. Hinzu kommt, dass geforderte Informationen zum Teil nicht ohne Weiteres verfügbar sind.



Der massive Umfang, oft unklare Anforderungen sowie die Informationsfülle der Standards stellen Familienunternehmen vor immense Herausforderungen. Praktikabilität und Handhabbarkeit müssen daher noch mehr zur Richtschnur der Anforderungen werden, es braucht weitere erhebliche Kürzungen der ESRS. Dass die Standards nach der CSRD im Gegensatz zu anfänglichen Entwürfen insgesamt etwas verschlankt wurden, ist ein Schritt in die richtige Richtung, greift aber noch immer zu kurz. Notwendig ist die Konzentration auf wenige, eindeutige Standards.

Unabhängig davon ist aus Sicht der Familienunternehmen die Kompatibilität der ESRS mit den gängigen internationalen Nachhaltigkeitsberichtsregelwerken (z.B. GRI oder UN Global Compact) von zentraler Bedeutung. Eine Abweichung der Regelwerke mit der Folge, dass die Unternehmen schlimmstenfalls zweimal bzw. doppelt berichten müssten, muss in jedem Fall vermieden werden.

Angesichts der weitreichenden Bedeutung der ESRS für die Unternehmenspraxis möchten wir auch diese Stellungnahme zum CSRD-Umsetzungsgesetz nicht ungenutzt lassen und fordern den Bundesgesetzgeber dazu auf, in Beratungen zum Abbau von Bürokratie auf EU-Ebene auf eine praxistaugliche Ausgestaltung der Berichtsstandards hinzuwirken.

D. Fazit

Die Umsetzung der CSRD wird die Wirtschaft auf Dauer mit erheblichem zusätzlichem administrativen Aufwand belasten. Der massive und vielschichtige Mehraufwand wird insbesondere den deutschen Mittelstand, darunter tausende Familienunternehmen, vor extreme Herausforderungen stellen und droht, einige davon zu überlasten. Wir appellieren an den Gesetzgeber, in der Umsetzung des EU-Rechtsakts alle Möglichkeiten zu nutzen, die deutsche Wirtschaft vor überschießenden Vorgaben zu bewahren. Die vielfach angekündigte 1:1-Umsetzung europäischer Vorgaben muss hier in die Tat umgesetzt werden. Dazu besteht im vorliegenden Entwurf noch erheblicher Korrekturbedarf. Bitte nehmen Sie unseren und die vielfach eingehenden weiteren Zurufe aus der deutschen Wirtschaft ernst und sehen Sie von übermäßigen Belastungen der Unternehmen ab.

Angesichts der massiven Belastungen, insbesondere durch die kleinteilige und unverhältnismäßig hohe Anzahl der geforderten und dabei oftmals wenig zielführenden Angaben, ist zudem eine zeitnahe Revision der CSRD erforderlich. Wir fordern den Deutschen Bundestag dringend dazu auf, sich – parallel zur Richtlinienumsetzung – hierfür auf europäischer Ebene einzusetzen.

Bernhard Stehfest

Leiter Wirtschaftspolitik
Stiftung Familienunternehmen und Politik
Pariser Platz 6a
10117 Berlin
stehfest@familienunternehmen-politik.de

Moritz Hundhausen

Leiter Europäische Politik
Stiftung Familienunternehmen und Politik
Rue Marie de Bourgogne 58
1000 Brüssel
hundhausen@familienunternehmen-politik.de

Die Stiftung Familienunternehmen und Politik ist im Lobbyregister beim Deutschen Bundestag unter Registernummer Ro00083 registriert.