



DRSC e. V. • Joachimsthaler Str. 34 • 10719 Berlin

Dr. Jan Techert
Bundesministerium der Justiz
Mohrenstr. 37

10117 Berlin

Gemeinsamer Fachausschuss

Telefon: +49 (0)30 206412-12

E-Mail: info@drsc.de

Berlin, 19.04.2024

Per E-Mail an: csrd@bmj.bund.de

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD)

Sehr geehrter Herr Dr. Techert,

wir bedanken uns für Ihr Schreiben vom 22. März 2024 und die Gelegenheit, zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (im Folgenden „Entwurf“) im Rahmen der Länder- und Verbändebeteiligung Stellung nehmen zu dürfen.

Ziel des Entwurfs ist die Umsetzung der neuen EU-Vorgaben gem. CSRD zur Nachhaltigkeitsberichterstattung von bilanzrechtlich großen sowie kleinen oder mittelgroßen kapitalmarktorientierten Unternehmen und Mutterunternehmen großer Gruppen in deutsches Recht. Im Zuge der Umsetzung soll auch der bestehende Rechtsrahmen überprüft und punktuell angepasst werden.

Wir begrüßen die durch den Entwurf angestrebte „Eins-zu-eins“-Umsetzung der CSRD. Dadurch können für deutsche Unternehmen im europäischen Vergleich Wettbewerbsnachteile vermieden und gleichermaßen die angestrebte Transformation zu einer nachhaltigeren Wirtschaft und Gesellschaft vorangetrieben werden. Nicht von der Umsetzung betroffen sind die auf Grundlage der CSRD anzuwendenden Europäischen Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (European Sustainability Reporting Standards, ESRS). Wir möchten in diesem Zusammenhang aber darauf hinweisen, dass die in den ESRS verankerten Berichtsanforderungen – mit einem Universum von

Kontakt:

Joachimsthaler Str. 34
10719 Berlin
Telefon: +49 (0)30 206412-0
Telefax: +49 (0)30 206412-15
E-Mail: info@drsc.de

Bankverbindung:

Deutsche Bank Berlin
IBAN-Nr.
DE26 1007 0000 0070 0781 00
BIC (Swift-Code)
DEUTDE33XXX

Vereinsregister:

Amtsgericht Berlin-Charlottenburg, VR 18526 Nz
Präsident:
WP/StB Georg Lanfermann
Vizepräsident:
WP/StB Prof. Dr. Sven Morich



weit mehr als 1.000 möglichen Datenpunkten – die nach unseren Schätzungen¹ bis zu 15.000 berichtspflichtigen deutschen Unternehmen vor große Herausforderungen stellen. Eine konsequente „Eins-zu-eins“-Umsetzung der CSRD-Vorgaben in deutsches Recht ist daher erforderlich, um nicht weitere Belastungen für die betroffenen Unternehmen und deren Wertschöpfungsketten zu erzeugen. In diesem Zusammenhang befürworten wir ausdrücklich, dass das Wahlrecht zum Weglassen nachteiliger Angaben nach § 289e HGB-E beibehalten werden soll.

Gleichzeitig nehmen wir verschiedene Initiativen auf EU-Ebene² wie auch innerhalb der Bundesregierung³ mit dem Ziel des Bürokratieabbaus wahr und begrüßen diese. Die Elemente dieser Initiativen sollten auch in der Umsetzung der EU-Vorgaben zur Nachhaltigkeitsberichterstattung konsequent reflektiert werden, um bürokratischen Aufwand und Überbelastungen der Unternehmen zu begrenzen. Hier ist die vorgeschlagene Verknüpfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit dem Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (LkSG), mittels derer doppelte bzw. gleichgelagerte Berichtspflichten betroffener Unternehmen vermieden werden sollen, von hoher Bedeutung.

In diesem Zusammenhang und darüber hinaus sind uns bei der Durchsicht des Entwurfs einzelne Punkte aufgefallen, auf die wir Sie gern im Anhang zu unserem Schreiben aufmerksam machen möchten. Hervorzuheben sind dabei aus unserer Sicht die vorgeschlagenen Regelungen zum einheitlichen elektronischen Berichtsformat nach der ESEF-Verordnung (ESEF-VO, Delegierte Verordnung (EU) 2019/815). Der Entwurf sieht in den §§ 289g und 315e HGB-E vor, dass der (Konzern-)Lagebericht in dem einheitlichen elektronischen Berichtsformat nach Maßgabe des Artikels 3 der ESEF-Verordnung, d.h. im XHTML-Format, aufzustellen und die Angaben im Nachhaltigkeitsbericht gem. den (noch zu erlassenden) Vorschriften der ESEF-Verordnung auszuzeichnen sind. Diese sog. Aufstellungslösung für den (Konzern-)Lagebericht wird von uns abgelehnt, da sie höheren Bürokratieaufwand und Rechtsunsicherheit verursacht, ohne dass damit ein Mehrwert für Adressaten der Unternehmensberichterstattung verbunden ist. Der Gesetzgeber sollte alle zur Verfügung stehenden Gestaltungsspielräume nutzen, um für den (Konzern-)Lagebericht eine Offenlegungslösung zu ermöglichen.

Grundsätzlich halten wir es zudem für erforderlich, dass der Entwurf aktuellen Entwicklungen Rechnung trägt und eine integrierte Berichterstattung fördert. Vor diesem Hintergrund sehen wir eine weitgehende Separation von Nachhaltigkeitsberichterstattung und Finanzberichterstattung kritisch und sprechen uns weiterhin für eine möglichst umfassende Integration beider Berichtswelten aus.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

¹ DRSC, [CSR-Studie](#), Tz. 257.

² Europäische Kommission, [Rede](#) von Präsidentin von der Leyen auf der Plenartagung des Europäischen Parlaments zur Vorbereitung der Tagung des Europäischen Rates am 23./24. März 2023.

³ BMJ, [Pressemitteilung Nr. 23/2024](#) vom 13. März 2024 zum Bürokratieentlastungsgesetz IV.



Georg Lanfermann
Präsident

Sven Morich
Vizepräsident

Anhang

- **Einheitliches elektronisches Berichtsformat (§§ 289g, 315e HGB-E)**

Unternehmen die einen Nachhaltigkeitsbericht erstellen müssen, haben ihren (Konzern-)Lagebericht in dem in Artikel 3 der ESEF-VO festgelegten einheitlichen elektronischen Berichtsformat (European Single Electronic Format, ESEF) aufzustellen und ihre Nachhaltigkeitsangaben gemäß dem in der ESEF-VO dargelegten elektronischen Berichtsformat auszuzeichnen (Artikel 29d Richtlinie 2013/34/EU, BilanzRL).

Nach der Transparenzrichtlinie (TransparenzRL, Richtlinie 2004/109/EG) haben kapitalmarktorientierte Unternehmen, deren Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt innerhalb der EU zugelassen sind, bereits für ab dem 1. Januar 2020 beginnende Geschäftsjahre die Vorschriften der ESEF-VO zur elektronischen Finanzberichterstattung auf ihren Jahresfinanzbericht anzuwenden (Artikel 4 Abs. 7 TransparenzRL). Solche kapitalmarktorientierten Unternehmen haben also ihren Jahresfinanzbericht im ESEF zu erstellen (Artikel 3 ESEF-VO). Auszeichnungen in darin enthaltenen IFRS-Konzernabschlüssen werden unter Anwendung der im Anhang der ESEF-VO ausgeführten XBRL-Spezifikationen (iXBRL) eingebettet (Artikel 6 ESEF-VO).

Somit ist zukünftig zwischen zwei Kategorien von Unternehmen zu unterscheiden: kapitalmarktorientierten Unternehmen, die die Vorschriften der ESEF-VO sowohl auf ihre Jahresfinanzberichte als auch auf ihre (Konzern-)Lageberichte anzuwenden haben (und die bereits ESEF-Erfahrung haben) und solche Unternehmen, die einen Nachhaltigkeitsbericht erstellen müssen und die Vorschriften der ESEF-VO erstmalig und nur auf ihre (Konzern-)Lageberichte anzuwenden haben. Die erste Kategorie von Unternehmen wird nach den im Entwurf enthaltenen Vorschriften die Herausforderung haben, die Offenlegungslösung für ihre Jahres- bzw. Konzernabschlüsse und die Aufstellungslösung für ihre (Konzern-)Lageberichte parallel anzuwenden. Die zweite Kategorie von Unternehmen wird erstmalig zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet und muss zusätzlich erstmalig die Vorschriften der ESEF-VO anwenden.

Auswirkungen der Aufstellungsvorgabe auf den Aufstellungsprozess und das weitere Verfahren zur Aufstellung, Prüfung und Billigung

Der Entwurf sieht in den §§ 289g und 315e HGB-E vor, dass der (Konzern-)Lagebericht in dem einheitlichen elektronischen Berichtsformat nach Maßgabe des Artikels 3 der ESEF-VO, d.h. im XHTML-Format, aufzustellen und die Angaben im Nachhaltigkeitsbericht gem. den (noch zu erlassenden) Vorschriften der ESEF-VO auszuzeichnen sind.

Diese sog. Aufstellungslösung für den (Konzern-)Lagebericht wird von uns abgelehnt, da sie höheren Bürokratieaufwand und Rechtsunsicherheit verursacht, ohne dass damit ein Mehrwert für Adressaten der Unternehmensberichterstattung verbunden ist. Der deutsche Gesetzgeber sollte alle zur Verfügung stehenden Gestaltungsspielräume nutzen, um für den (Konzern-)Lagebericht eine Offenlegungslösung (analog der seinerzeit gewählten Umsetzung des ESEF als prüfungspflichtiges Wiedergabeformat der Einzelbestandteile des Jahresfinanzberichts im Rahmen der Offenlegung nach § 328 Abs. 1 HGB) zu ermöglichen.



Unseres Erachtens haben die seinerzeit im Rahmen der Konsultationen zur Einführung von ESEF angeführten Bedenken zur Aufstellungslösung weiterhin Gültigkeit. Eine Aufstellungslösung bedeutet, dass der (Konzern-)Lagebericht im ESEF-Format originärer Gegenstand der Aufstellung und Prüfung durch die gesetzlichen Vertreter bzw. den gesetzlichen Abschlussprüfer (sowie ggf. den weiteren Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts), Überprüfung und Billigung durch den Aufsichtsrat und Entgegennahme durch die Hauptversammlung sind. Die Mitglieder dieser Organe sind jedoch häufig nicht an das ESEF-Format gewöhnt. Dies gilt umso mehr für nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen, die bislang keine Berührungspunkte mit ESEF bzw. iXBRL-Auszeichnung/Berichterstattung aufweisen.

Die bisherige Erfahrung kapitalmarktorientierter Unternehmen mit ESEF im Bereich der Finanzberichterstattung hat gezeigt, dass die Berichterstattung im ESEF ein anspruchsvoller, zeitintensiver und fehleranfälliger Prozess ist. Hierbei hervorzuheben sind bspw. die unklaren Vorschriften der ESEF-VO, die Einbettung der iXBRL-Auszeichnung (und Prüfung durch den Abschlussprüfer) in den laufenden Abschlussprozess, die vollständige und richtige Zuordnung der Taxonomieelemente bei der iXBRL-Auszeichnung, der Mehraufwand von Mehrfachauszeichnungen oder der Aufbau von einschlägiger Qualifikation beim Personal. Nachteilig im Rahmen der Aufstellungslösung sind die Auswirkungen insbesondere von technischen Fehlern der ESEF-Datei auf den Aufstellungsprozess.

Wir verweisen diesbezüglich auch auf die Ausführungen in unseren vorangegangenen Stellungnahmen:

- DRSC-Stellungnahme vom 28. April 2023 zur Evaluierung der ESEF-Anforderungen durch das Statistische Bundesamt,
- [DRSC-Stellungnahme vom 24. März 2022](#) zum EU-Legislativvorschlag eines European Single Access Points (ESAP) und
- [DRSC-Stellungnahme vom 26. Mai 2021](#) zur CSRD an das BMJV.

In prozessualer Hinsicht ergeben sich mit der in den §§ 289g, 315e HGB-E vorgesehenen Aufstellungslösung für den (Konzern-)Lagebericht unmittelbare Konsequenzen aus einer nicht ESEF-konformen Aufstellung, da eine Verletzung der Formatvorgaben automatisch eine nicht-gesetzeskonforme Aufstellung bedeutet, mit der Konsequenz, dass eine Billigung bzw. Feststellung nicht möglich sind. In prozessualer Hinsicht ist demgegenüber die Offenlegungslösung der Aufstellungslösung überlegen, da diese den Aufstellungsprozess und das Verfahren zur (Konzern-)Lageberichterstattung unberührt lässt.

Bisher konnten kapitalmarktorientierte Unternehmen für ihre Finanzberichterstattung im ESEF das Instrument der Nachtragsprüfung nutzen. Sofern im Rahmen der Prüfung der für Zwecke der Offenlegung erstellten elektronischen Wiedergaben von Jahres- bzw. Konzernabschluss und (Konzern-)Lagebericht (§ 317 Abs. 3a HGB) Fehler in der iXBRL-Auszeichnung oder der XHTML-Wiedergabe festgestellt wurden und sich die erforderlichen Änderungen ausschließlich auf die für Zwecke der Offenlegung erstellte Wiedergabe des Jahres- bzw. Konzernabschlusses (und nicht zugleich auch den aufgestellten Jahres- bzw. Konzernabschluss) bezogen, konnte die Billigung und Feststellung des aufgestellten Jahres- bzw. Konzernabschlusses erfolgen. Wurden fehlende ESEF-Unterlagen dem Abschlussprüfer zu einem späteren Zeitpunkt zur Prüfung vorgelegt, so



erfolgte die Prüfung der für Zwecke der Offenlegung erstellten elektronischen Wiedergaben im Rahmen einer Nachtragsprüfung. Die Billigung und Feststellung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses konnte auch in diesem Fall erfolgen, ohne dass die Nachtragsprüfung zuvor abgeschlossen wurde, sofern sich die spätere Vorlage der ESEF-Unterlagen nur auf die für Zwecke der Offenlegung erstellte Wiedergabe des Jahres- bzw. Konzernabschlusses bezog.

Diese Möglichkeit sieht der Entwurf hingegen für den (Konzern-)Lagebericht wohl nicht mehr vor. Technische Fehler sind durch die Erstellung einer neuen ESEF-Datei im Rahmen der Aufstellung zu berichtigen, wobei im Rahmen der Aufstellungslösung wieder der Prozess von Aufstellung, Prüfung und Billigung durchlaufen werden muss. Dadurch kann sich die Aufstellung des (Konzern-)Lageberichts erheblich verzögern, was bedeutet, dass während des noch laufenden Aufstellungszeitraums neue Ereignisse eintreten könnten, die als „Ereignisse nach dem Abschlussstichtag“ im Jahres- bzw. Konzernabschluss und (Konzern-)Lagebericht zu berücksichtigen sind. Der Prozess der Aufstellung, Prüfung, Billigung und Feststellung wird potenziell zudem weiter dadurch verkompliziert, als dass der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts nicht gleichzeitig auch der Abschlussprüfer sein muss.

Praktische Herausforderungen ergeben sich bei einer Aufstellungsvorgabe zudem dahingehend, dass der (Konzern-)Lagebericht digital zu signieren ist. Eine qualifizierte elektronische Signatur setzt eine persönliche Identifizierung der Vorstandmitglieder i.V.m. einer Zwei-Faktor-Authentifizierung voraus. Dabei ist in praktischer Hinsicht der Zeitaufwand für die Abstimmung zwischen dem Zertifizierungsdienstleister und den gesetzlichen Vertretern nicht zu unterschätzen.

Diese zeitlichen Wechselwirkungen mit dem Aufstellungsprozess und dem Finanzkalender können für die Adressaten der Unternehmensberichterstattung nachteilig sein, da Adressaten einen schnellstmöglichen Zugriff auf (geprüfte) Unternehmensangaben benötigen. Für Adressaten ist es dabei unerheblich, ob bereits der aufgestellte (Konzern-)Lagebericht (oder eine für Zwecke der Offenlegung erstellte elektronische Wiedergabe des (Konzern-)Lageberichts) im ESEF vorliegt und die iXBRL-Auszeichnung enthält.

Vor diesem Hintergrund sprechen wir uns dafür aus, dass der Gesetzgeber alle zur Verfügung stehenden Gestaltungsspielräume nutzt, um für den (Konzern-)Lagebericht eine Offenlegungslösung (analog der seinerzeit gewählten Umsetzung des ESEF als prüfungspflichtiges Wiedergabeformat der Einzelbestandteile des Jahresfinanzberichts im Rahmen der Offenlegung nach § 328 Abs. 1 HGB) zu ermöglichen.

„Medienbruch“ zwischen (Konzern-)Lagebericht im ESEF und Jahres- bzw. Konzernabschluss in Schriftform

Die im Entwurf für den (Konzern-)Lagebericht vorgeschlagene Aufstellungslösung führt zu einem „Medienbruch“, da einerseits der (Konzern-)Lagebericht im ESEF aufzustellen ist, währenddessen für nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen für die Aufstellung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses die Schriftform gilt.



Denkbar wäre, dass sich aus diesem „Medienbruch“ im Hinblick auf die iXBRL-Auszeichnung der Nachhaltigkeitsangaben praktische Probleme ergeben können, wenn Angabepflichtigen durch einen Verweis auf Angaben außerhalb des (Konzern-)Lageberichts erfüllt werden, die dann nicht im ESEF aufgestellt wurden.

Unklarheit herrscht ferner darüber, ob auf Grundlage der vorgeschlagenen Änderung an § 245 HGB-E der Jahres- bzw. Konzernabschluss auch im ESEF aufgestellt werden darf, da ausweislich der Begründung die Änderung der Klarstellung dient, dass § 126 Abs. 1 BGB Anwendung findet und die Ersetzung der Schriftform durch die elektronische Form möglich ist. Wir bitten um Klarstellung.

Eindeutig definierte Form der Darstellung ist bei Aufstellungslösung fraglich

Der Jahres- bzw. Konzernabschluss hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln und der (Konzern-)Lagebericht hat die Lage des Unternehmens so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild des berichtenden Unternehmens vermittelt wird. Daher müssen diese Rechnungslegungsunterlagen in einem (programmunabhängig) eindeutig darstellbaren Dateiformat aufgestellt werden. Bei Verwendung des ESEF (in Kombination mit der iXBRL-Auszeichnung) für die Aufstellung des (Konzern-)Lageberichts ist es für die gesetzlichen Vertreter nicht möglich, eine Datei inhaltlich und bildlich rechtlich verbindlich feststellen zu können. Eine bestimmte, eindeutig definierte Form der Darstellung ist im ESEF unmöglich, da es nur eine endgerätspezifische Darstellung von Inhalten ermöglicht.

Überwachung des Rechnungslegungsprozesses einschließlich des Prozesses der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch den Aufsichtsrat (§ 107 Abs. 3 AktG-E)

In der Begründung zur Änderung an § 107 Abs. 3 AktG-E wird ausgeführt, dass sich die Überwachung durch den Aufsichtsrat auch auf die elektronische Aufstellung des (Konzern-)Lageberichts bezieht. Hierzu äußern wir Bedenken, ob dem Aufsichtsrat dadurch mehr Überwachungspflichten als bisher im Rahmen der Offenlegungslösung auferlegt werden. Ferner stellen wir die Frage, ob ein Nachhaltigkeitsausschuss (sofern eingerichtet) – anstelle des Prüfungsausschusses – mit der Überwachung des Prozesses der Nachhaltigkeitsberichterstattung betraut werden kann. Zusätzliche Klarstellungen zu den gesetzlichen Überwachungspflichten der Organe in der Begründung wären daher wünschenswert.

Informationserfordernisse im Vorfeld von Gesellschafterversammlungen

Der Entwurf enthält keine Änderungen der Vorschriften zu den Informationserfordernissen im Vorfeld von Gesellschafterversammlungen (vgl. § 175 AktG). Unklar erscheint daher, ob der (Konzern-)Lagebericht der Hauptversammlung im ESEF zugänglich gemacht werden muss.



Berichterstattung des Abschlussprüfers (bzw. des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts) über die Einhaltung der ESEF-Formatvorgaben (§ 324i HGB-E)

Für die Nachhaltigkeitsberichterstattung ist im Entwurf ein gesonderter Prüfungsvermerk zum Nachhaltigkeitsbericht vorgesehen (§ 324i HGB-E). Gegenstand der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts ist auch die Einhaltung der gesetzlichen Formatvorgaben für den (Konzern-)Lagebericht nach §§ 289g, 315e HGB-E (vgl. § 324c Abs. 1 HGB-E).

Hingegen hat der Abschlussprüfer kapitalmarktorientierter Unternehmen über die ESEF-Prüfung in einem gesonderten Vermerk im Bestätigungsvermerk zu berichten (Vermerk über die Prüfung der für Zwecke der Offenlegung erstellten elektronischen Wiedergaben des Abschlusses und des Lageberichts nach § 317 Abs. 3b HGB; im Folgenden: „ESEF-Vermerk“). Darin erklärt der Abschlussprüfer, dass die für Zwecke der Offenlegung erstellten Wiedergaben des Jahres- bzw. Konzernabschlusses und des (Konzern-)Lageberichts den Vorgaben des § 328 Abs. 1 HGB an das elektronische Berichtsformat in allen wesentlichen Belangen entsprechen.

Somit erfolgt künftig bei kapitalmarktorientierten Unternehmen eine doppelte Berichterstattung des Abschlussprüfers (bzw. des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts) im Hinblick auf die Prüfung der Einhaltung der ESEF-Formatvorgaben, was für Adressaten der Unternehmensangaben vermutlich schwer verständlich sein wird.

Erstellung einer beglaubigten Kopie einer ESEF-Datei

Der (Konzern-)Lagebericht unterliegt keiner gesetzlichen Unterzeichnungspflicht durch die gesetzlichen Vertreter. Gleichwohl kann es Situationen geben, in denen eine beglaubigte Kopie des (Konzern-)Lageberichts erstellt werden muss. Bei der vorgeschlagenen Aufstellungslösung verbleibt derzeit unklar, wie eine beglaubigte Kopie eines (Konzern-)Lageberichts im ESEF rechtssicher erstellt werden kann. Dies sollte vom Gesetzgeber klargestellt werden, sofern an der Aufstellungslösung festgehalten wird.

Aufbewahrung im ESEF

Fraglich ist, ob das ESEF als Aufstellungsformat ein geeignetes Format für die gesetzlichen Aufbewahrungsfristen ist (§ 257 HGB). Für das PDF dagegen gibt es spezifizierte Anforderungen zur Erfüllung der Anforderungen für die Langzeitarchivierung. Daher sollte der Gesetzgeber klarstellen, ob das ESEF zur Langzeitarchivierung geeignet ist oder bspw. besser eine PDF-Datei mit eingebetteten XHTML-Dateien und elektronischer Signatur verwendet werden sollte.

Übergangsregelungen sowie Bestimmungen für den Geltungsbeginn

Der zeitliche Anwendungsbereich zur Aufstellung des (Konzern-)Lageberichts im ESEF richtet sich nach den allgemeinen Vorschriften im EGHGB-E zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts (und entspricht dem zeitlich gestaffelten Anwendungsbereich der CSRD). Zudem verweisen die §§ 289g Satz 1 Nr. 1 und 315e Satz 1 Nr. 1 HGB-E auf Artikel 3 der ESEF-VO, womit das anzuwendende elektronische Berichtsformat (d.h. die Aufstellung des (Konzern-)Lageberichts im XHTML-Format) bereits festgelegt ist. Demnach ist der (Konzern-)Lagebericht für Unternehmen, die bereits



bisher zur Veröffentlichung einer nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung verpflichtet waren, bereits für ab dem 1. Januar 2024 beginnende Geschäftsjahre im XHTML-Format aufzustellen.

Demgegenüber läuft der Verweis zur iXBRL-Auszeichnung nach Maßgabe der ESEF-VO derzeit noch ins Leere (vgl. §§ 289g Satz 1 Nr. 2 und 315e Satz 1 Nr. 2 HGB-E), da die ESEF-VO derzeit noch keine XBRL-Taxonomie zur Auszeichnung der Nachhaltigkeitsangaben enthält und angabegemäß mit einem technischen Regulierungsstandard der ESMA zur Änderung der ESEF-VO erst nach Abschluss der Arbeiten der EFRAG, d.h. wahrscheinlich im Jahr 2025, gerechnet werden kann.

Da in der CSRD die Verpflichtung zur iXBRL-Auszeichnung der Nachhaltigkeitsangaben für kapitalmarktorientierte Unternehmen bereits ab dem Geschäftsjahr 2024 vorgesehen ist, besteht derzeit eine erhebliche Unsicherheit, ab welchem Geschäftsjahr eine iXBRL-Auszeichnung der Nachhaltigkeitsangaben im (Konzern-)Lagebericht verpflichtend vorzunehmen ist, da mit einer Änderung der ESEF-VO erst in 2025 zu rechnen ist (bzw. ab welchem Geschäftsjahr die iXBRL-Auszeichnung der Nachhaltigkeitsangaben im (Konzern-)Lagebericht vorzunehmen sein wird).

Ungeachtet dessen besteht zudem eine Verunsicherung dahingehend, ob auch die Verpflichtung zur Aufstellung des (Konzern-)Lageberichts im XHTML-Format bereits für das Geschäftsjahr 2024 verpflichtend sein wird, insbesondere sofern sich der Gesetzgebungsprozess bis in das 4. Quartal 2024 hinziehen würde. Bedenken bestehen vor allem dahingehend, dass die Umsetzung der Vorschriften zur elektronischen Nachhaltigkeitsberichterstattung einen angemessenen Übergangszeitraum für die betroffenen Unternehmen erfordert. Ferner wäre auf EU-Ebene eine verbindliche Kommunikation im Hinblick auf den Erstanwendungszeitpunkt der Verpflichtung zur iXBRL-Auszeichnung nach der ESEF-VO wünschenswert.

Weiterhin sollte sich der Gesetzgeber dafür einsetzen, dass nur ein Mindestkatalog an Pflichtelementen zur iXBRL-Auszeichnung genutzt werden muss und nicht der volle Umfang der XBRL-Taxonomien, da insb. die ESRS-Taxonomie eine sehr hohe Anzahl an Elementen für narrative Angaben enthält. Eine verpflichtende iXBRL-Auszeichnung mit allen Taxonomieelementen ist zu aufwendig und fehleranfällig.

- **Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren (§§ 289 Abs. 3, 315 Abs. 3 HGB-E)**

Die vorgeschlagenen Regelungen in den §§ 289 Abs. 3 Satz 2, 315 Abs. 3 Satz 2 HGB-E befreien eine Kapitalgesellschaft von der Pflicht zur Angabe nichtfinanzieller Leistungsindikatoren im Kontext der Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft/des Konzerns, wenn die Kapitalgesellschaft ihren (Konzern-)Lagebericht im Einklang mit §§ 289b Abs. 1 bis 4, 289c bis 289e HGB bzw. §§ 315b Abs. 1 bis 4, 315c HGB aufstellt, der (Konzern-)Lagebericht also faktisch einen Nachhaltigkeitsbericht i.S.d. Bilanzrichtlinie beinhaltet. Damit würde die entsprechende Regelung in Artikel 19a Abs. 8 bzw. Artikel 29a Abs. 7 Bilanzrichtlinie in das HGB überführt.

Allerdings unterstellt eine solche Regelung implizit, dass die im Nachhaltigkeitsbericht anzugebenden nichtfinanziellen Leistungsindikatoren zumindest jene Leistungsindikatoren enthalten, welche im Kontext der Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage (§§ 289 Abs. 3 Satz 1, 315 Abs. 3



Satz 1 HGB) zu berichten sind. Anderenfalls kann die Pflicht zur Angabe nichtfinanzieller Leistungsindikatoren im Kontext der Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft/des Konzerns sachlogisch nicht als erfüllt gelten. Aus unserer Sicht erscheint diese Annahme allerdings fraglich, denn ob die im Zusammenhang mit der Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage berichteten Leistungsindikatoren zwingend auch diejenigen umfasst, die im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung anzugeben sind, kann zum jetzigen Zeitpunkt nicht abschließend bejaht werden. Darüber hinaus weisen wir darauf hin, dass die bedeutsamsten Leistungsindikatoren (und somit auch die bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren) der Prognosepflicht unterliegen; so die Konkretisierung der gesetzlichen Vorschriften durch DRS 20. Mit der vorgeschlagenen Befreiung wäre somit ein wesentlicher Informationsverlust verbunden.

Schließlich ist zu beachten, dass die im Kontext der Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage (§§ 289 Abs. 3 Satz 1, 315 Abs. 3 Satz 1 HGB) anzugebenden Leistungsindikatoren aufgrund ihrer Verortung im finanziellen Teil des (Konzern-)Lageberichts der Prüfung mit hinreichender Sicherheit unterliegen, wohingegen die im Nachhaltigkeitsbericht anzugebenden Inhalte mit dem niedrigeren Prüfungsniveau der begrenzten Sicherheit zu prüfen sind. Mit der vorgeschlagenen Befreiung könnten die bislang mit hinreichender Sicherheit geprüften Angaben zukünftig – zumindest für eine gewisse Zeit – durch bloße Verlagerung in den Nachhaltigkeitsbericht dem niedrigeren Prüfungsniveau unterworfen werden.

Nach unserem Verständnis hat der deutsche Gesetzgeber diese bereits in Artikel 19a Abs. 2 bzw. Artikel 29a Abs. 2 BilanzRL i.d.F. der CSR-Richtlinie 2014/95/EU enthaltene Regelung seinerzeit aus gutem Grund nicht im Zuge des CSR-RUG in das HGB übernommen. Aufgrund dessen sowie der vorstehend beschriebenen Bedenken sprechen wir uns gegen eine Befreiung i.S.d. §§ 289 Abs. 3 Satz 2, 315 Abs. 3 Satz 2 HGB-E aus.

- **Immaterielle Ressourcen (§§ 289 Abs. 3a, 315 Abs. 3a HGB-E)**

§§ 289 Abs. 3a, 315 Abs. 3a HGB-E setzen die Vorgaben nach Artikel 19 Abs. 1 Unterabs. 4 bzw. Artikel 29 Bilanzrichtlinie im Hinblick auf die „wichtigsten immateriellen Ressourcen“ um. Demnach sind im (Konzern-)Lagebericht „auch diejenigen Ressourcen ohne physische Substanz anzugeben, von denen das Geschäftsmodell [...] grundlegend abhängt und die eine Wertschöpfungsquelle [...] darstellen“ sowie entsprechende Erläuterungen durch das Unternehmen vorzunehmen.

Aus unserer Sicht sollte sich der Gesetzgeber im Sinne der im Entwurf angestrebten „Eins-zu-eins“-Umsetzung möglichst nah am Wortlaut der Bilanzrichtlinie orientieren, um vom Richtlinien text abweichende Interpretationen zu vermeiden. Insbesondere eine unmittelbare Bezugnahme auf „immaterielle Ressourcen“ ist zu bevorzugen, da der Begriff „Ressourcen ohne physische Substanz“ in der Praxis einem weitergehenden Begriffsverständnis unterliegt. Auch eine Übernahme des die Berichtspflicht einschränkenden Adjektivs „wichtigste“ dient der Klarstellung, dass durch den Gesetzgeber keine über die Vorgaben der Bilanzrichtlinie hinausgehenden Berichtspflichten beabsichtigt werden.

Ferner sollten in der Begründung die Inhalte des Erwägungsgrundes 32 möglichst inhaltskonform übernommen werden. Hier möchten wir insb. auf die Konnektivität zwischen finanziellen und



nachhaltigkeitsbezogenen Informationen zu immateriellen Ressourcen verweisen. Im Richtlinientext besteht eine stärkere Verschränkung der im finanziellen Teil des (Konzern-)Lageberichts verorteten Berichtspflicht zu immateriellen Ressourcen mit Informationen zu immateriellen Ressourcen, die Inhalte des Nachhaltigkeitsberichts bilden.

- **Definition des Berichtsjekts, Abgrenzung des Konsolidierungskreises**

Für die Definition der Berichtseinheit (Konsolidierungskreis) für die Nachhaltigkeitsberichterstattung im Konzern stellt § 315b HGB-E auf § 290 HGB ab, berücksichtigt dabei jedoch nicht die Einbeziehungswahlrechte gem. § 296 HGB. Ferner wird auch in der Begründung des Entwurfs mehrfach betont, dass ein bestimmtes Unternehmen zwar von den Anforderungen zur konsolidierten Finanzberichterstattung befreit sein kann, nicht aber gleichzeitig auch von den Anforderungen zur konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung befreit sein muss (siehe z.B. S. 120 im Entwurf). Dementsprechend wurde im Entwurf der § 291 Abs. 1 HGB angepasst, so dass der Anwendungsbereich dieser Vorschrift (unter Berücksichtigung der Einbeziehungswahlrechte gem. § 296 HGB) den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht, nicht aber den Konzernnachhaltigkeitsbericht umfasst. Außerdem stellen die Befreiungsvorschriften, welche die Existenz eines EU-Mutterunternehmens voraussetzen (§§ 289b Abs. 2, 315b Abs. 2 HGB-E), auf die Einbeziehung der Tochterunternehmen in den Nachhaltigkeitsbericht ab, wobei die Einbeziehungswahlrechte des § 296 HGB jedoch unbeachtet bleiben sollen.

Dies lässt die Schlussfolgerung zu, dass für Unternehmen im Anwendungsbereich der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung die Abgrenzung des Konsolidierungskreises (bzw. Definition der Berichtseinheit) für Zwecke des Konzernabschlusses und des finanziellen Teils des Konzernlageberichts losgelöst von der Abgrenzung des Konsolidierungskreises für die Nachhaltigkeitsberichterstattung erfolgt. Gleichzeitig ist zu beachten, dass sowohl der finanzielle Teil des Konzernlageberichts und der Konzernabschluss als auch der Konzernnachhaltigkeitsbericht Informationen über den Geschäftsverlauf, das Geschäftsergebnis und die Lage des Konzerns enthalten. Infolge der vorgeschlagenen Vorschriften wären diese Angaben allerdings nunmehr für unterschiedlich definierte Berichtseinheiten zu machen. Z.B. würden sich die in den finanziellen Teil des Konzernlageberichts aufzunehmenden Angaben über finanzielle Risiken und das Risikomanagement auf den gem. §§ 290 bis 296 HGB definierten Konsolidierungskreis beziehen, wohingegen die Angaben über nachhaltigkeitsbezogene finanzielle Risiken und das Risikomanagement auf einem anderen Konsolidierungskreis basieren würden.

Dies birgt das Risiko inkonsistenter Informationsvermittlung in der Unternehmensberichterstattung und ist daher kritisch zu sehen, weil inkonsistente Informationen Fehlschlüsse und -entscheidungen durch der Adressaten nach sich ziehen (können). Aus unserer Sicht erscheint es deshalb angemessen, das Berichtsjekt für die Nachhaltigkeitsberichterstattung am Berichtsjekt der Finanzberichterstattung (d.h. Konzernabschluss und Konzernlagebericht) auszurichten. Dies entspräche zudem unserem Verständnis der Vorgabe in ESRS 1 (Tz. 62), wonach die Nachhaltigkeitserklärung für dasselbe Bericht erstattende Unternehmen gilt, wie die Abschlüsse. In der Konsequenz erscheint es ferner notwendig zu prüfen, ob auch die Befreiungsregeln der §§ 291, 289b und 315b zu harmonisieren sind.



Ein weiteres praktisches Problem, auf welches wir hinweisen möchten, ergibt sich aus der Mechanik der entworfenen Vorschriften im Zusammenspiel mit landesrechtlichen Vorschriften, wie z.B. dem Kommunalverfassungsgesetz des Landes Sachsen-Anhalt. Diese schreiben für die Satzungen oder Gesellschaftsverträge von Unternehmen mit kommunaler Beteiligung – oftmals unabhängig von der tatsächlichen Unternehmensgröße – vor, dass Jahresabschluss und Lagebericht gem. der HGB-Vorschriften für große Kapitalgesellschaften aufzustellen sind (z.B. § 133 KVG LSA). Somit wären diese Unternehmen zukünftig von den neuen nachhaltigkeitsbezogenen Berichtspflichten betroffen, was angesichts der Vorgaben in der Bilanzrichtlinie (Ausnahme nicht kapitalmarktorientierter KMU vom Anwendungsbereich) gar nicht intendiert ist. Eine ähnliche Konstellation lässt sich außerdem bei bestimmten Energieunternehmen gem. § 6b Abs. 1 Energiewirtschaftsgesetz (EnWG) ableiten, welche unabhängig von Rechtsform und Größe den Lagebericht nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des HGB aufzustellen haben.

- **Einbeziehung der Arbeitnehmervertreter (§§ 289b Abs. 6, 315b Abs. 5 HGB-E)**

Der Entwurf verfolgt explizit das Ziel, die BilanzRL im Wesentlichen „Eins-zu-eins“-umzusetzen und grundsätzlich nicht darüber hinauszugehen. Dabei fordert die BilanzRL, dass die Unternehmensleitung die Arbeitnehmervertreter auf geeigneter Ebene unterrichtet [...] (Artt. 19a Abs. 5, 29a Abs. 6 BilanzRL). Im Entwurf wird dagegen gefordert, dass die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs die Arbeitnehmervertreter auf geeigneter Ebene bei der Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts über die vorgesehenen Inhalte des Nachhaltigkeitsberichts zu unterrichten haben [...] (§§ 289b Abs. 6, 315b Abs. 5 HGB-E). In der Begründung zum Entwurf wird weiter ausgeführt, dass die gesetzlichen Vertreter die Arbeitnehmer auf geeigneter Ebene bei der Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts einzubinden haben. Aus unserer Sicht sollte nochmals geprüft werden, ob mit dieser Formulierung das Ziel der „Eins-zu-eins“-Umsetzung gewahrt bleibt.

- **Verknüpfung mit dem LkSG (insb. § 10 Abs. 5 und 6 LkSG-E)**

In § 10 Abs. 5 und 6 LkSG-E ist eine Ersetzungsbefugnis zur Vermeidung doppelter bzw. gleichgelagerter Berichtspflichten vorgesehen. Danach entfällt die Berichtspflicht nach § 10 Abs. 2 LkSG (LkSG-Bericht), wenn das Unternehmen:

1. nach § 289b Abs. 1 HGB-E verpflichtet ist, seinen Lagebericht um einen Nachhaltigkeitsbericht zu erweitern,
2. als Tochterunternehmen in den Konzernnachhaltigkeitsbericht seines Mutterunternehmens einbezogen wird und deshalb nach § 289b Abs. 2-4 HGB-E von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht befreit ist, oder
3. seinen Lagebericht ohne gesetzliche Verpflichtung um einen Nachhaltigkeitsbericht erweitert und dabei die gesetzlichen Vorgaben erfüllt.

Der jeweilige Nachhaltigkeitsbericht kann in der Folge anstelle des LkSG-Berichts zur Erfüllung der Berichtspflicht nach dem LkSG verwendet werden.

Aus unserer Sicht ist hier eine Klarstellung notwendig, dass an die Befreiung im Rahmen der Ersetzungsbefugnis keine zusätzlichen Bedingungen geknüpft bzw. an den entsprechenden



Nachhaltigkeitsbericht keine über die gesetzlichen Vorgaben zur Nachhaltigkeitsberichterstattung hinausgehenden Anforderungen gestellt werden. So erfolgt im Nachhaltigkeitsbericht die Berichterstattung über wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen, wohingegen für den LkSG-Bericht grundsätzlich kein „Wesentlichkeitsfilter“ vorgesehen ist. In der Folge ist es möglich, dass ein den gesetzlichen Vorgaben entsprechender Nachhaltigkeitsbericht zwei wesentliche Nachhaltigkeitsthemen aufgreift (z.B. ESRS E1: „Klimawandel“, ESRS S1: „eigene Belegschaft“), andere Themen mit Bezug zur Lieferkette (z.B. ESRS S2: „Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette“) hingegen nicht adressiert werden, weil diese für das jeweilige Unternehmen nicht wesentlich sind. Dass ein solcher Nachhaltigkeitsbericht zur Erfüllung der LkSG-Berichtspflicht dennoch ausreichend ist, sollte zumindest in der Begründung klargestellt werden.

Gem. § 10 Abs. 5 Satz 3 LkSG-E ist die befreiende Wirkung eines Konzernnachhaltigkeitsberichts dabei an die Bedingung geknüpft, dass ein Unternehmen als Tochterunternehmen nach § 289b Abs. 2 bis 4 HGB-E von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht befreit ist. Hier fehlt unseres Erachtens eine zusätzliche Bezugnahme auf § 289b Abs. 5 HGB-E, wonach ein (Mutter-)Unternehmen ebenso auf Einzelebene von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht befreit ist, wenn es einen Konzernlagebericht im Einklang mit §§ 315b, 315c HGB-E aufstellt. Die Regelung in § 10 Abs. 5 Satz 3 LkSG-E sollte daher um einen Verweis auf § 289b Abs. 5 HGB-E erweitert werden, da andernfalls auf Einzelebene des (Mutter-)Unternehmens weiterhin doppelte Berichtspflichten – LkSG-Bericht auf Einzelebene und Nachhaltigkeitsbericht auf Konzernebene – bestehen. Dies betrifft gleichermaßen die Konzernklausel in § 315b Abs. 2 bis 4 HGB-E für Mutterunternehmen, die Tochterunternehmen sind und in den Konzernlagebericht des übergeordneten Mutterunternehmens einbezogen werden.

Aus unserer Sicht ist darüber hinaus eine Klarstellung notwendig, dass die Befreiungsmöglichkeit im Rahmen der Ersetzungsbefugnis bereits auf Geschäftsjahre angewendet werden kann, die vor dem 1.1.2024 begonnen haben. § 12 Abs. 4 LkSG-E sowie die begleitende Begründung legen diese Sichtweise nahe. Dies sollte aber ggf. deutlicher vom Gesetzgeber herausgestellt werden, um Unsicherheiten aus Sicht der berichtspflichtigen Unternehmen entgegenzuwirken.