

© DRSC e.V. || Joachimsthaler Str. 34 || 10719 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15  
[www.drsc.de](http://www.drsc.de) - [info@drsc.de](mailto:info@drsc.de)

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte der FA wieder. Die Standpunkte der FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.  
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.

## Gem. FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	37. Sitzung Gem. FA / 16.04.2024 / 11:00 – 13:00 Uhr
TOP:	01 – RefE CSRD-UG
Thema:	Referentenentwurf zur CSRD-Umsetzung
Unterlage:	37_01a_GFA_RefE CSRD-UG_Basis

## Einleitung

- Am 22.3.2024 hat das Bundesministerium der Justiz (BMJ) den Referentenentwurf ([RefE](#)) 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 veröffentlicht.
- Grundlage ist die Corporate Sustainability Reporting Directive ([CSRD](#)) vom 14.12.2022 bzgl. der Nachhaltigkeitsberichterstattung von bilanzrechtlich großen sowie kleinen oder mittelgroßen kapitalmarktorientierten Unternehmen und Mutterunternehmen großer Gruppen.
- Ziel ist die Umsetzung der CSRD-Vorgaben in deutsches Recht, mittels derer die Bereitstellung zuverlässiger, relevanter und vergleichbarer Informationen über Nachhaltigkeitsaspekte sichergestellt werden soll. Dabei wird auch der bestehende Rechtsrahmen überprüft und punktuell angepasst.
- **Die Frist zur Abgabe von Stellungnahmen endet bereits am 19.4.2024.**
- Diese Unterlage enthält vom Mitarbeiterstab ausgewählte Einzelregelungen des RefE sowie bislang erhaltene Rückmeldungen.
- **!** Außerdem weist diese Unterlage auf mögliche Inhalte der DRSC-Stellungnahme an das BMJ hin.

## Überblick zum Gesetzgebungsverfahren

<p><b>Referentenentwurf</b> des Bundesministeriums der Justiz</p> <p><b>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</b></p> <p><b>A. Problem und Ziel</b></p> <p>Die 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 (ABl. L 322 vom 16.12.2022, S. 15) (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) verpflichtet die Mitgliedstaaten bis zum 6. Juli 2024 zur Einführung einer Nachhaltigkeitsberichterstattung für nach dem Bilanzrecht als große sowie als kleine oder mittelgroße kapitalmarktorientierte definierte Unternehmen und einer Prüfung der entsprechenden Nachhaltigkeitsberichterstattung. Damit trägt das Gesetz insbesondere zur rechtzeitigen Erreichung des Ziels 12 der UN-Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung bei, nachhaltige Konsum- und Produktionsmuster sicherzustellen. Diese Verpflichtung wird mit dem vorliegenden Gesetz umgesetzt. Im Zuge der Umsetzung wird auch der bestehende Rechtsrahmen überprüft und punktuell angepasst.</p> <p><b>B. Lösung</b></p> <p>Zur Umsetzung der unter A. genannten Ziele sind Änderungen, vor allem im Handelsgesetzbuch, im Wertpapierhandelsgesetz und in der Wirtschaftsprüferordnung erforderlich.</p> <p><b>C. Alternativen</b></p> <p>Keine.</p> <p><b>D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand</b></p> <p>[wird im Regierungsentwurf ergänzt]</p> <p><b>E. Erfüllungsaufwand</b></p> <p><b>E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger</b></p> <p>Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger entsteht nicht.</p>
---

- **22.3.2024:** Veröffentlichung [RefE](#) (inkl. [Synopsis](#))
- Stellungnahmen bis **19.4.2024** („Länder- und Verbändebeteiligung“)
- Weiteres Verfahren
  - BMJ: Sichtung Stellungnahmen & ggf. Überarbeitung Gesetzentwurf
  - Bundesregierung: Verabschiedung als RegE
  - Bundesrat: Prüfung & Einspruchsmöglichkeit
  - Bundestag: Behandlung i.d.R. in 3 Lesungen & Beschlussfassung
  - Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt & Inkrafttreten

**CSRD bis 6.7.2024 in deutsches Recht umzusetzen**

# Vorbemerkungen



## Überblick zum RefE

- „Eins-zu-eins“-Umsetzung der CSRD angestrebt
- Inhaltsübersicht (Auswahl)
  - Form
  - Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren
  - Immaterielle Ressourcen
  - Einheitliches elektronisches Berichtsformat
  - Offenlegung
  - Persönlicher Anwendungsbereich
  - Gestaffelte Erstanwendung
  - Berichtspflicht
  - Konzernbefreiung
  - Berichtsinhalte
  - Prüfung
  - Aufsichtsrat/Prüfungsausschuss
  - Versicherungen der gesetzlichen Vertreter
  - Beteiligung von Arbeitnehmervertretern
  - Verknüpfung mit dem LkSG

} Allgemeine Vorschriften

} Lagebericht

} Nachhaltigkeitsbericht

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.  
Accounting Standards Committee of Germany



**Briefing Paper: Referentenentwurf zur CSRD-Umsetzung (Stand: 25. März 2024)**

**BMJ veröffentlicht Referentenentwurf**

Am 22. März 2024 hat das Bundesministerium der Justiz (BMJ) den [Referentenentwurf](#) (RefE) eines Gesetzes zur Umsetzung der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD, [Richtlinie \(EU\) 2022/2464](#)) inkl. [Synopsis](#) (als Vergleich zwischen den aktuellen und vorgeschlagenen zukünftigen Vorschriften) veröffentlicht. Die CSRD ist eine EU-Änderungsrichtlinie, insb. zur EU-Bilanzrichtlinie (BilanzRI, [Richtlinie 2013/34/EU](#)) und muss von den EU-Mitgliedstaaten bis zum 6. Juli 2024 in nationales Recht überführt werden.

Die Vorlage des RefE durch das BMJ bildet den Auftakt im Gesetzgebungsverfahren zur Umsetzung der neuen EU-Vorschriften hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von bilanzrechtlich großen Unternehmen (Kapitalgesellschaften, Kapitalgesellschaften gleichgestellten Personengesellschaften, Kreditinstituten, Versicherungsunternehmen) sowie bilanzrechtlich kleinen oder mittelgroßen kapitalmarktorientierten Unternehmen, kleinen und nichtkomplexen Instituten, firmeneigenen (Rück-)Versicherungsunternehmen und Mutterunternehmen bilanzrechtlich großer Gruppen mit Sitz in Deutschland. Zusätzlich werden bestimmte Drittstaatenunternehmen mit inländischen Tochterunternehmen oder Zweigniederlassungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet. Die im Gesetzentwurf enthaltenen Vorschriften beschränken sich im Wesentlichen auf eine „Eins-zu-eins“-Umsetzung der CSRD.

Das BMJ hat den RefE den Bundesländern, kommunalen Spitzenverbänden, bestimmten Fachkreisen und betroffenen Verbänden (bspw. dem DRSC) übermittelt und bittet diese um deren Stellungnahmen bis zum 19. April 2024 („Länder- und Verbändebeteiligung“). Die eingegangenen Stellungnahmen werden durch das BMJ anschließend geprüft und ggf. bei den weiteren Arbeiten an dem Gesetzentwurf berücksichtigt. Der Gesetzentwurf wird danach von der Bundesregierung als Regierungsentwurf verabschiedet. Im Anschluss wird der Regierungsentwurf zur Prüfung an den Bundesrat übermittelt und in den Bundestag eingebracht. Der Bundestag behandelt den Gesetzentwurf in der Regel in drei Lesungen. Am Ende der ersten Lesung wird der Gesetzentwurf an einen oder mehrere Ausschüsse zur Beratung überwiesen. Hier kann der der Gesetzentwurf durch Änderungsanträge geändert werden. Im Anschluss an die Ausschussberatungen finden die zweite und dritte Lesung als Schlussabstimmung im Bundestag statt. Inhaltliche Anpassungen am RefE können also nicht ausgeschlossen werden. Wenn der Bundestag das Gesetz beschlossen und der Bundesrat keinen Einspruch eingelegt hat liegt ein Bundesgesetz vor, welches vom Bundespräsidenten zu unterzeichnen ist. Anschließend tritt das Gesetz nach der Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt in Kraft.

Im Folgenden sollen die Vorschriften, die durch den RefE betroffen sind, überblicksartig vorgestellt werden. Über aktuelle Entwicklungen informiert das DRSC zu gegebener Zeit in einem aktualisierten Briefing Paper.

## Fragen an den GFA

### **1. Wie beurteilen Sie die im RefE vorgeschlagenen Gesetzesänderungen?**

- Welche Einzelregelungen erscheinen sinnvoll bzw. nicht zweckmäßig?
- Aus welchen Gründen?

### **2. Welche Inhalte soll das DRSC in der Stellungnahme an das BMJ adressieren?**

- Die Kommentierungsfrist endet bereits am 19.4.2024.
- Die heutige Sitzung ist die einzige Sitzung des GFA zu diesem Thema.

## Form (§ 245 HGB-E)

### § 245 HGB-E

#### Unterzeichnung-Form

Der Jahresabschluß ist vom Kaufmann unter Angabe des Datums ~~zu unterzeichnen~~ **schriftlich aufzustellen**. Sind mehrere persönlich haftende Gesellschafter vorhanden, so haben sie alle zu unterzeichnen.

#### Auszug aus der Begründung:

„[...] Durch die Änderung wird klargestellt, dass § 126 Absatz 1 BGB Anwendung findet und **die Ersetzung der Schriftform durch die elektronische Form möglich ist (§ 126 Absatz 3, § 126a BGB)**.

[...] **Mit der Änderung wird zugleich klargestellt, dass bereits der aufgestellte (und nicht erst der festgestellte) Jahresabschluss der Schriftform bedarf.** Denn das Geschäftsführungsorgan hat bereits für den aufgestellten Jahresabschluss Verantwortung zu übernehmen (vergleiche § 334 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 HGB). Dies soll durch die angeordnete Schriftform dokumentiert werden.

Das Vorstehende gilt gemäß § 298 Absatz 1 HGB auch für den Konzernabschluss.“

## ! Rückmeldungen

- Klarstellung „dass bereits der aufgestellte (und nicht erst der festgestellte) Jahresabschluss der Schriftform bedarf“ – also auch zu unterzeichnen ist – spiegelt weder bisherige Praxis noch herrschende Meinung in Literatur und Rechtsprechung wider
- **Regelfall:** festgestellter Jahresabschluss wird unterzeichnet

## Fragen an den GFA

- Wie beurteilen Sie die (Begründung zur) Änderung an § 245 HGB-E?
- Möchten Sie diese (oder andere) Punkte in der Stellungnahme berücksichtigen?

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

### § 289 HGB-E

#### Inhalt des Lageberichts

- (1) Im Lagebericht sind der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Kapitalgesellschaft so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Er hat eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft zu enthalten. In die Analyse sind die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. [...]
- (3) Bei einer großen Kapitalgesellschaft (§ 267 Abs. 3) gilt Absatz 1 Satz 3 entsprechend für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind. **Die Kapitalgesellschaft ist von der Pflicht nach Satz 1 befreit, wenn die Kapitalgesellschaft**
1. den Lagebericht im Einklang mit § 289b Absatz 1 bis 4 und den §§ 289c bis 289e aufstellt oder
  2. den Konzernlagebericht im Einklang mit § 315b Absatz 1 bis 4 und § 315c aufstellt.

#### Auszug aus der Begründung:

„[...] Die Kapitalgesellschaft ist **wie bisher von der Pflicht zum Bericht über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren befreit**, wenn die Kapitalgesellschaft den Lagebericht im Einklang mit den gesetzlichen Vorgaben um einen Nachhaltigkeitsbericht oder den von ihr aufzustellenden Konzernlagebericht im Einklang mit den gesetzlichen Vorgaben um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht erweitert hat.“



## Rückmeldungen

- Begründung: Bisherige Regelung hinsichtlich einer Befreiung von der Pflicht zur Berichterstattung über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren?
- (Steuerrelevante) nichtfinanzielle Leistungsindikatoren zukünftig dann nicht mehr im „klassischen“ Lagebericht sondern im Nachhaltigkeitsbericht → Steuerrelevanz im Nachhaltigkeitsbericht kein ausschließliches Kriterium: Ist mit den Angaben im Nachhaltigkeitsbericht die Anforderung des § 289 Abs. 3 Satz 1 HGB tatsächlich abgedeckt?
- Rückwirkungen auf Prüfung (u.a. geringeres Prüfungsniveau), Prognosepflicht bzgl. nichtfinanzieller Leistungsindikatoren, usw.
- Aktuell in DRS 20 Verweismöglichkeit

## Fragen an den GFA

- Gibt es abweichende Ansichten zu (möglichen Folgen von) §§ 289 Abs. 3, 315 Abs. 3 HGB-E?
- Möchten Sie diese (oder andere) Punkte in der Stellungnahme berücksichtigen?

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

### § 289 Abs. 3a HGB-E

„(3a) Eine Kapitalgesellschaft hat im Lagebericht auch diejenigen Ressourcen ohne physische Substanz anzugeben, von denen das Geschäftsmodell der Gesellschaft grundlegend abhängt und die eine Wertschöpfungsquelle für die Gesellschaft darstellen, wenn die Kapitalgesellschaft

1. groß im Sinne des § 267 Absatz 3 Satz 1 und Absatz 4 bis 5 ist oder
2. kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d und keine Kleinstkapitalgesellschaft (§ 267a) ist.

Dabei ist zu erläutern, inwiefern das Geschäftsmodell der Gesellschaft grundlegend von diesen Ressourcen abhängt und inwiefern diese Ressourcen eine Wertschöpfungsquelle für die Gesellschaft darstellen.“

#### Auszug aus der Begründung:

„Die Regelung setzt die Vorgaben zu den wichtigsten immateriellen Ressourcen nach **Artikel 2 Nummer 19 und Artikel 19 Absatz 1 Unterabsatz 4 der Bilanzrichtlinie** [...] um.“ Danach müssen [...] Kapitalgesellschaften im Lagebericht über ihre **wichtigsten immateriellen Ressourcen** berichten.

Das können (müssen aber nicht) Angaben mit Bezug zu **Nachhaltigkeitsaspekten sein**, etwa Angaben über die Fähigkeiten oder Erfahrungen von Arbeitnehmern [...].“

### BilanzRI (Art. 19 Abs. 1)

Große Unternehmen sowie kleine und mittlere Unternehmen – mit Ausnahme von Kleinstunternehmen –, bei denen es sich um Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne von Artikel 2 Nummer 1 Buchstabe a handelt, **erstatten Bericht über Informationen über die wichtigsten immateriellen Ressourcen und erläutern, inwiefern das Geschäftsmodell des Unternehmens grundlegend von diesen Ressourcen abhängt und inwiefern diese Ressourcen eine Wertschöpfungsquelle für das Unternehmen darstellen.**

### BilanzRI (Art. 2 Nr. 19)

19. „wichtigste immaterielle Ressourcen“ **Ressourcen ohne physische Substanz, von denen das Geschäftsmodell des Unternehmens grundlegend abhängt und die eine Wertschöpfungsquelle für das Unternehmen darstellen;**

## ! Rückmeldungen

- Überschneidungspotenzial bzw. keine trennscharfe Abgrenzung zu den Angaben im Nachhaltigkeitsbericht (siehe auch Begründung RefE) → Angaben zu immateriellen Ressourcen **im Nachhaltigkeitsbericht ermöglichen** (sollte Wahlrecht sein)
- Formulierung impliziert **umfassendere Berichtspflicht** als nach CSRD vorgesehen → Beschränkung auf „**wichtigste**“ bzw. „**bedeutsamste**“ (analog zu § 289 Abs. 1 HGB)
- **Vorschlag:** „Eine Kapitalgesellschaft hat im Lagebericht auch diejenigen **bedeutsamsten** Ressourcen ohne physische Substanz anzugeben, **soweit nicht im Nachhaltigkeitsbericht enthalten**, von denen das Geschäftsmodell der Gesellschaft grundlegend abhängt und die eine Wertschöpfungsquelle für die Gesellschaft darstellen, [...].“
- Bedeutung „**erläutern**“ unklar: Klarstellung notwendig? (qualitative Beschreibung, Quantifizierung?)

## Fragen an den GFA

- Sehen Sie weitere Probleme bei der Umsetzung der Vorgaben nach Art. 19 Abs. 1 bzw. Art. 29 Abs. 1 BilanzRI?
- Möchten Sie diese (oder andere) Punkte in der Stellungnahme berücksichtigen?

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

- Unternehmen, die ihren **Lagebericht um einen Nachhaltigkeitsbericht erweitern müssen**, sind zu Folgendem verpflichtet
  1. **Lagebericht** ist in dem in Art. 3 der ESEF-Vo (Delegierte Verordnung (EU) 2019/815) festgelegten einheitlichen elektronischen Berichtsformat **aufzustellen**
  2. **Nachhaltigkeitsbericht** ist außerdem gem. der ESEF-Vo **auszuzeichnen** („Tagging“)
- **„Aufstellungslösung“** vs. „Offenlegungslösung“
- **Implikationen:** Aufstellung im ESEF durch Vorstand, Überwachung durch Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss, Prüfung durch Abschlussprüfer & BaFin

## ! Rückmeldungen

- Aufstellungslösung wurde durchgehend abgelehnt: mehr Aufwand, kein zusätzlicher Nutzen
- Aufstellung einer Datei innerhalb von drei Monaten ist aufwändiger als im Vergleich zur Offenlegungslösung
- Datei muss Hauptversammlung zugänglich gemacht werden, wobei unklar ist, wie dies geschehen soll
- wie genau erfolgt Offenlegung im Unternehmensregister (2 Reporting Packages, mehrere Dateien im Reporting Package)?
- Rechtsfolgen Aufstellungslösung für Pflichten Gesellschaftsorgane noch nicht geklärt
- Nachteilig im Rahmen der Aufstellungslösung sind Implikationen von insb. technischen Fehlerfeststellung: dann müsste neue Datei erstellt werden (zzgl. Feststellung etc.)
  - dadurch wird sich Aufstellung des (Konzern-)Lageberichts verzögern, was zur Folge haben könnte, dass währenddessen neue Ereignisse eintreten, die wiederum im (Konzern-)Lagebericht zu berücksichtigen sind
- muss Abschluss auch im ESEF aufgestellt werden, wenn auf dortige Angaben verwiesen wird?

## ! Rückmeldungen

- Instrument der Nachtragsprüfung noch anwendbar?
- wie beglaubigte Kopie einer Datei im ESEF erstellen?
- Aufstellungslösung kein Mehrwert für Nutzer; nutzen fürchten dadurch sogar um eine spätere Veröffentlichung der Angaben
- dt. Gesetzgeber sollte zeitlichen Anwendungsbereich klarstellen und sich bei Europäischer Kommission auch für eine solche Klarstellung einsetzen
  - dt. Gesetzgeber sollte sich bei ESMA und Europäischer Kommission für angemessene Übergangszeiträume und Katalog an Pflichtelementen zur Auszeichnung stark machen (insb. bzgl. Level 3-Elemente für narrative Angaben)

## Frage an den GFA

- Möchten Sie diese (oder andere) Punkte in der Stellungnahme berücksichtigen?

## Rückmeldungen zur Offenlegung (§§ 11 Abs. 2 Satz 2 URV-E)

- **Positiv:** alle nach gesetzlichen Vorschriften offenzulegenden Rechnungslegungsunterlagen dürfen in einem einheitlichen Format (xhtml) statt in zwei unterschiedlichen Formaten (xhtml und xml) dem Unternehmensregister übermittelt werden
- **Negativ:** dies gilt nicht für Halbjahresfinanzbericht (xml-Format), da diese rechtlich keine Rechnungslegungsunterlagen darstellen

## Frage an den GFA

- Möchten Sie diese (oder andere) Punkte in der Stellungnahme berücksichtigen?

## Persönlicher Anwendungsbereich

- große Kapitalgesellschaften: § 289b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB-E
- große (Kapitalgesellschaften gleichgestellte) Personengesellschaften: § 264a Abs. 1 HGB i.V.m. § 289b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB-E
- große Kreditinstitute: § 340a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 HGB-E
- große Versicherungsunternehmen: § 341a Abs. 2a Satz 1 Nr. 1 HGB-E
- große Pensionskassen (keine AG oder SE) mit im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmern: § 341a Abs. 2a Satz 2 HGB-E
- große kapitalmarktorientierte Genossenschaften (die keine Finanzinstitute sind) mit im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmern: § 336 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2a HGB-E
- große Pensionsfonds (keine AG oder SE) mit im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmern: § 341 Abs. 4 Satz 2, § 341a Abs. 2a HGB-E
- firmeneigene Versicherungsunternehmen: § 341a Abs. 2a Satz 4 HGB-E
- firmeneigene Rückversicherungsunternehmen: § 341a Abs. 2a Satz 4 HGB-E

## Persönlicher Anwendungsbereich

- kleine und mittelgroße kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften: § 289b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB-E
- kleine und mittelgroße kapitalmarktorientierte (Kapitalgesellschaften gleichgestellte) Personengesellschaften: § 264a Abs. 1 HGB i.V.m. § 289b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB-E
- kleine und mittelgroße kapitalmarktorientierte Kreditinstitute: § 340a Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 HGB-E
- kleine und mittelgroße kapitalmarktorientierte Versicherungsunternehmen: § 341a Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 HGB-E
- kleine und nicht komplexe Institute: § 340a Abs. 5 Satz 3 HGB-E
- Mutterunternehmen (Kapitalgesellschaft) großer Gruppen: § 315b Abs. 1 HGB-E
- Mutterunternehmen (große Personengesellschaft, die Kapitalgesellschaften gleichgestellt ist) großer Gruppen: § 264a Abs. 1 HGB i.V.m. § 315b Abs. 1 HGB-E
- Mutterunternehmen (Kreditinstitut) großer Gruppen: § 340i Abs. 1 Satz 1, Abs. 5 Satz 2 HGB-E
- Mutterunternehmen (Versicherungsunternehmen) großer Gruppen: § 341j Abs. 1 Satz 1, Abs. 2a Satz 2 HGB-E
- Mutterunternehmen (Pensionsfond der keine AG oder SE ist) großer Gruppen mit im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmern: § 341 Abs. 4 Satz 4, 341j Abs. 2a HGB-E

## Gestaffelte Erstanwendung (EGHGB-E)

Artikel ... [einsetzen: nächster bei der Verkündung freier Artikel mit Zählbezeichnung]

(1) § 289 Absatz 3 und 3a, die §§ 289b bis 289e, 289f Absatz 2 Nummer 6, Absatz 5, die §§ 289g, 289h Absatz 2 Satz 2, § 317 Absatz 2 und 5, § 319 Absatz 3 Satz 1, § 320 Absatz 1 und 3, § 321 Absatz 2, § 322 Absatz 6, die §§ 324b bis 324m, § 325 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 hinsichtlich des Prüfungsvermerks, § 328 Absatz 3, § 331 Absatz 1 Nummer 1, § 332 Absatz 1 und 1a, § 333a, § 334 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3, Absatz 1a, 2 Satz 4 und Absatz 2a, § 336 Absatz 2 Satz 1, § 339 Absatz 1, § 340a Absatz 1, 5 und 6, § 340k Absatz 1, 2, 2a, 3 und 5, § 340m Absatz 2, § 340n Absatz 1 Satz 1 Nummer 3, Absatz 1a, 2 Satz 4 und Absatz 2a, § 341 Absatz 4, § 341a Absatz 1, 2a und 2b, § 341k Absatz 1 und 3, § 341m, § 341n Absatz 1 Satz 1 Nummer 3, Absatz 1a, 2 Satz 4 und Absatz 2a und § 341p des Handelsgesetzbuchs in der jeweils ab dem ... [einsetzen: Datum des Inkrafttretens nach Artikel 32 Absatz 1 dieses Gesetzes] geltenden Fassung **sind erstmals anzuwenden auf Unterlagen der Einzelrechnungslegung für ein nach dem 31. Dezember 2023 beginnendes Geschäftsjahr** von Unternehmen, die

1. **groß** sind im Sinne des § 267 Absatz 3 Satz 1 und Absatz 4 bis 5 des Handelsgesetzbuchs, auch in Verbindung mit § 340a Absatz 2 Satz 6 oder § 341a Absatz 2 Satz 7 des Handelsgesetzbuchs,
2. **kapitalmarktorientiert** im Sinne des § 264d des Handelsgesetzbuchs oder den Vorschriften des Ersten oder Zweiten Unterabschnitts des Vierten Abschnitts des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs unterworfen sind, und
3. **im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer** beschäftigen.

### Übergangsregelungen für die Erstanwendung:

#### Ab dem 1.1.2024 beginnende Geschäftsjahre

- bisher zur Abgabe einer nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung verpflichtete (Mutter-) Unternehmen

#### Ab dem 1.1.2025 beginnende Geschäftsjahre

- alle bilanzrechtlich großen Unternehmen sowie Mutterunternehmen bilanzrechtlich großer Gruppen

#### Ab dem 1.1.2026 beginnende Geschäftsjahre

- alle bilanzrechtlich kleinen oder mittelgroßen kapitalmarktorientierten Unternehmen
- zweijähriger Übergangszeitraum mit „Opt-Out“-Möglichkeit

## ! Rückmeldungen

- **EGHGB-E-Artikel zur Konzernberichterstattung:** Anwendung für ab dem 1.1.2024 beginnende GJ nur für MU großer Gruppen mit mehr als 500 Mitarbeitern, die kapitalmarktorientiert i.S.d. § 264d HGB sind oder **den Vorschriften des Ersten oder Zweiten Unterabschnitts des Vierten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB unterliegen**
  - **CSRD:** Anwendung für ab dem 1.1.2024 beginnende Geschäftsjahre nur für MU großer Gruppen mit mehr als 500 Mitarbeitern, die **Unternehmen von öffentlichem Interesse** darstellen (Artikel 5 Abs. 2 Buchst. a Nr. ii CSRD)
- **Berichtspflicht für GJ 2024:** Muss das Kriterium AN > 500 in **zwei aufeinander folgenden GJ** erfüllt sein? (analog zum jetzigen Regime in §§ 289b, 315b HGB unter Verweis auf § 267 Abs. 4 HGB)

## Fragen an den GFA

- Soll die CSRD-Formulierung hinsichtlich der Eigenschaft als Unternehmen von öffentlichem Interesse in den RefE übernommen werden?
  - Dieselben Formulierungsunterschiede finden sich auf in dem EGHGB-E-Artikel zur Einzelberichterstattung. Soll hier auch eine Anpassung erfolgen?
- Möchten Sie diese (oder andere) Punkte in der Stellungnahme berücksichtigen?

## Berichtspflicht (§§ 289b Abs. 1, 315b Abs. 1 HGB-E)

### „§ 289b

Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht; Befreiungen; Beteiligung von Arbeitnehmervertretern

(1) Eine Kapitalgesellschaft hat ihren **Lagebericht um einen Nachhaltigkeitsbericht zu erweitern**, wenn die Kapitalgesellschaft

1. groß im Sinne des § 267 Absatz 3 Satz 1 und Absatz 4 bis 5 ist oder
2. kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d und keine Kleinstkapitalgesellschaft (§ 267a) ist.

Der Nachhaltigkeitsbericht hat im **Lagebericht einen dafür vorgesehenen, klar erkennbaren Abschnitt** zu bilden.

### „§ 315b

Pflicht zur Erweiterung des Konzernlageberichts um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht; Befreiungen; Beteiligung von Arbeitnehmervertretern

(1) Ein Mutterunternehmen (§ 290), bei dem die Voraussetzungen für eine größenabhängige Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernlageberichts gemäß § 293 Absatz 1 und 2 nicht vorliegen, hat seinen **Konzernlagebericht um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht zu erweitern**. Der Konzernnachhaltigkeitsbericht hat im **Konzernlagebericht einen dafür vorgesehenen, klar erkennbaren Abschnitt** zu bilden.

- Pflicht zur Abgabe einer **nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung** durch die Pflicht zur Erweiterung des (Konzern-)Lageberichts um einen **Nachhaltigkeitsbericht** ersetzt
- Bestandteil des (Konzern-)Lageberichts → hat innerhalb dessen einen **separaten, klar erkennbaren Abschnitt** zu bilden

## Konzernbefreiung (§§ 289b Abs. 2-5, 315b Abs. 2-4 HGB-E)

- **TU von MU mit Sitz in der EU** sind unter bestimmten **Voraussetzungen** von der Pflicht zur Erweiterung des (Konzern-)Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht **befreit**
  - TU (sowie dessen TU) in den **Konzernlagebericht** des (obersten) Mutterunternehmens einbezogen
  - Konzernlagebericht gem. BilanzRI aufgestellt und um einen **Nachhaltigkeitsbericht** erweitert
  - Lagebericht des TU enthält zusätzliche Angaben (Name & Sitz des MU, Verweis auf Internetseite,...)
- Besondere Anforderungen für **TU von MU mit Sitz in einem Drittstaat**
- Befreiungsmöglichkeit **gilt nicht** für bilanzrechtlich große kapitalmarktorientierte TU
- Berichtspflicht auf **Einzelebene des MU** entfällt, wenn der Konzernlagebericht um einen Nachhaltigkeitsbericht erweitert wird
- **Hinweis**
  - Regelungen betreffen ausschließlich die Pflicht zur **Nachhaltigkeitsberichterstattung**
  - Befreiungsvorschriften hinsichtlich der Pflicht zur **Aufstellung eines (Konzern-)Lageberichts** (§§ 291, 292 HGB-E) beziehen sich zukünftig nur noch auf dessen finanziellen Teil
  - Unternehmen können somit von der Pflicht zur Finanzberichterstattung, **nicht aber** von der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung befreit sein (siehe RefE S. 120 f.)

## ! Rückmeldungen

- **§§ 289b Abs. 2 Nr. 2, 315b Abs. 2 Nr. 2:** Befreiung nur möglich, wenn das Unternehmen „und seine Tochterunternehmen“ in den Konzernlagebericht einbezogen werden
- **§ 289b Abs. 2 Nr. 2 HGB-E**
  - (2) Eine Kapitalgesellschaft im Sinne des Absatzes 1 ist von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht befreit, wenn
    1. die Kapitalgesellschaft ein Tochterunternehmen eines Mutterunternehmens ist, das seinen Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum hat,
    2. **die Kapitalgesellschaft und seine Tochterunternehmen in den Konzernlagebericht des Mutterunternehmens nach Nummer 1 einbezogen sind, und**
- **§ 315b Abs. 2 Nr. 2 HGB-E**
  - (2) Ein Mutterunternehmen im Sinne des Absatzes 1 ist von der Pflicht zur Erweiterung des Konzernlageberichts um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht befreit, wenn
    1. das Mutterunternehmen ein Tochterunternehmen eines Mutterunternehmens ist, das seinen Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum hat,
    2. **das Mutterunternehmen und seine Tochterunternehmen in den Konzernlagebericht des Mutterunternehmens nach Nummer 1 einbezogen sind, und**

## ! Rückmeldungen

- **Relevanz des § 296 HGB für den Konsolidierungskreis**

- **§ 291 Befreiende Wirkung von EU/EWR-Konzernabschlüssen**

- (2) Der Konzernabschluß und Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum haben befreiende Wirkung, wenn

- 1. das zu befreiende Mutterunternehmen und seine Tochterunternehmen in den befreienden Konzernabschluß unbeschadet des § 296 einbezogen worden sind,

- **§ 294 Einzubeziehende Unternehmen Vorlage- und Auskunftspflichten** (Zweiter Titel: Konsolidierungskreis)

- (1) In den Konzernabschluß sind das Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen ohne Rücksicht auf den Sitz und die Rechtsform der Tochterunternehmen einzubeziehen, sofern die Einbeziehung nicht nach § 296 unterbleibt.

- Unsicherheit darüber, inwiefern sich die Angaben auf nicht-konsolidierte TU erstrecken müssen
  - **Allgemein:** Klarstellung notwendig, dass der **Konsolidierungskreis** zum Zwecke der Nachhaltigkeitsberichterstattung dem der Finanzberichterstattung entspricht

## Frage an den GFA

- Möchten Sie diesen Punkt in der Stellungnahme berücksichtigen?

## Berichtsinhalte (§§ 289c, 289e, 315c Abs. 1 HGB-E)

### § 289c

#### Inhalt des Nachhaltigkeitsberichts; Verordnungsermächtigung

(1) In den Nachhaltigkeitsbericht sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die für das Verständnis der **Auswirkungen der Tätigkeiten der Kapitalgesellschaft auf Nachhaltigkeitsaspekte sowie das Verständnis der Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf den Geschäftsverlauf, das Geschäftsergebnis und die Lage der Kapitalgesellschaft** erforderlich sind. Nachhaltigkeitsaspekte sind Umwelt-, Sozial- und Menschenrechtsfaktoren sowie Governance-Faktoren, einschließlich Nachhaltigkeitsfaktoren im Sinne des Artikels 2 Nummer 24 der Verordnung (EU) 2019/2088 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. November 2019 über nachhaltigkeitsbezogene Offenlegungspflichten im Finanzdienstleistungssektor (ABl. L 317 vom 9.12.2019, S. 1; L 259 vom 6.10.2022, S. 196; L 310 vom 1.12.2022, S. 19), die zuletzt durch die Delegierte Verordnung (EU) 2022/1288 (ABl. L 196 vom 25.7.2022, S. 1) geändert worden ist).

(2) Die in Absatz 1 Satz 1 genannten **Angaben müssen Folgendes enthalten:**

- Berichtsinhalte **weitestgehend wortgleich** aus Art. 19a BilanzRI übernommen
  - Angaben sind im Einklang mit den **ESRS** zu machen
  - **Nachteilige Angaben** können dabei auch weiterhin unterbleiben
- **Verweismöglichkeit (§ 289c Abs. 5 HGB-E): „Soweit es für das Verständnis erforderlich ist, haben die Angaben auch Verweise auf andere gem. § 289 in den Lagebericht aufgenommene Angaben und auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge [...] zu umfassen.“**

### Artikel 19a

#### Nachhaltigkeitsberichterstattung

(1) Große Unternehmen sowie kleine und mittlere Unternehmen – mit Ausnahme von Kleinunternehmen –, bei denen es sich um Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne von Artikel 2 Nummer 1 Buchstabe a handelt, nehmen in den Lagebericht Angaben auf, die für das Verständnis der **Auswirkungen der Tätigkeiten des Unternehmens auf Nachhaltigkeitsaspekte sowie das Verständnis der Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage des Unternehmens** erforderlich sind.

Die in Unterabsatz 1 genannten Angaben müssen im Lagebericht mittels eines dafür vorgesehenen Abschnitts klar erkennbar sein.

(2) Die in Absatz 1 genannten **Informationen umfassen Folgendes:**

## ! Rückmeldungen

- Formulierungen in § 289c Abs. 2 & 5 HGB-E strenger als Vorgaben Artikel 19a BilanzRI
  - **§ 289c Abs. 2 HGB-E:** Aushebelung Grundsatz der Wesentlichkeit durch Verwendung „[...] Angaben **müssen** Folgendes enthalten“
  - **§ 289c Abs. 5 HGB-E:** Verpflichtung zu Verweisen?

### BilanzRI (Art. 19a Abs. 3)

Gegebenenfalls umfassen die in den Absätzen 1 und 2 genannten Angaben auch Verweise auf andere gemäß Artikel 19 in den Lagebericht aufgenommene Angaben und zusätzliche Erläuterungen dazu sowie auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge.

- **§ 315c Abs. 1 Nr. 4 HGB-E:** Angabe von konsolidierten TU, die von der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung befreit sind **im Konzernnachhaltigkeitsbericht des MU**  
→ **Sollte im Konzernanhang berichtet werden** (analog zu § 264 Abs. 3 Nr. 4 HGB)

## Fragen an den GFA

- Sehen Sie weitere Probleme bei der Umsetzung der Vorgaben nach Art. 19a Abs. 1-4 bzw. Art. 29a Abs. 2-5 BilanzRI?
- Möchten Sie diese (oder andere) Punkte in der Stellungnahme berücksichtigen?

## Berichtsinhalte (§ 289d HGB-E)

### § 289d

Abweichende Vorgaben für bestimmte Kapitalgesellschaften; Verordnungsermächtigung

Eine Kapitalgesellschaft, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d ist und die Voraussetzungen einer mittelgroßen (§ 267 Absatz 2 und 4 bis 5) oder kleinen (§ 267 Absatz 1 und 4 bis 5) Kapitalgesellschaft, aber nicht die Voraussetzungen einer Kleinstkapitalgesellschaft (§ 267a), erfüllt, **kann den Nachhaltigkeitsbericht auf die folgenden Angaben beschränken:**

1. eine kurze Beschreibung von Geschäftsmodell und Strategie der Kapitalgesellschaft,
2. eine Beschreibung der Unternehmenspolitik hinsichtlich Nachhaltigkeit,
3. die wichtigsten tatsächlichen oder potenziellen negativen Auswirkungen der Kapitalgesellschaft in Bezug auf Nachhaltigkeitsaspekte sowie jegliche Maßnahmen zur Ermittlung, Überwachung, Verhinderung, Minderung oder Behebung solcher tatsächlichen oder potenziellen negativen Auswirkungen,
4. die wichtigsten Risiken, denen die Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten ausgesetzt ist, und die Handhabung dieser Risiken durch die Kapitalgesellschaft, und
5. Schlüsselindikatoren, die für die unter den Nummern 1 bis 4 genannten Angaben erforderlich sind.

- **Reduzierter Berichtsumfang für kapitalmarktorientierte KMU**
- **Angaben sind im Einklang mit den ESRS für KMU (LSME) zu machen**

## Prüfung (u.a. §§ 324b-324e, 324i HGB-E)

- Als **Bestandteil des (Konzern-)Lageberichts** ist der Nachhaltigkeitsbericht zukünftig Gegenstand einer **inhaltlichen Prüfung**
- Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts kann der Abschlussprüfer des Jahres- bzw. Konzernabschlusses oder ein anderer **Wirtschaftsprüfer** sein
- Ergebnis der Prüfung ist in einem **gesonderten Vermerk** zu berichten (Prüfungsvermerk über den Nachhaltigkeitsbericht – zweiter Vermerk neben BV nach § 322 HGB)
- Übergangszeitraum (EGHGB-E): **Prüferischen Durchsicht** zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit
- **Bestellung** des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts
  - § 318 HGB entsprechend anzuwenden
  - Wahl/Beauftragung von Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung vor Ablauf des GJ, auf das sich die Prüfungstätigkeit bezieht
  - **Übergangsvorschrift für GJ 2024 (EGHGH-E)**: Abschlussprüfer des Jahres-/Konzernabschlusses gilt als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts (sofern kein anderer Prüfer bestellt wurde)

### § 107 AktG-E

#### Innere Ordnung des Aufsichtsrats

- (3) Der Aufsichtsrat kann aus seiner Mitte einen oder mehrere Ausschüsse bestellen, namentlich, um seine Verhandlungen und Beschlüsse vorzubereiten oder die Ausführung seiner Beschlüsse zu überwachen. **Er kann insbesondere einen Prüfungsausschuss bestellen, der sich mit der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses [...] befasst mit**
- 1. der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses einschließlich des Prozesses der Nachhaltigkeitsberichterstattung, [...]**
  - 4. der Abschlussprüfung und der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts,** hier insbesondere der Auswahl und der Unabhängigkeit der Prüfer, der Qualität der Prüfungen und der von den Prüfern zusätzlich erbrachten Leistungen.

#### Auszug aus der Begründung:

„[...] **Die Änderung dient der Klarstellung, dass sich der Prüfungsausschuss im Rahmen der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses auch mit der Überwachung des Prozesses der Nachhaltigkeitsberichterstattung befassen soll.** Rechnungslegung wird schon heute weit verstanden (in dem Sinne, dass die nichtfinanzielle Erklärung als Teil der Rechnungslegungsunterlage Lagebericht verstanden wird). Auch D.3 des Deutschen Corporate Governance Kodex (im Folgenden: DCGK) („Zur Rechnungslegung und Abschlussprüfung gehören auch die Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Prüfung.“) legt ein solch weites Verständnis zugrunde. **Die Überwachung des Prozesses der Nachhaltigkeitsberichterstattung schließt das Berichtsformat nach Artikel 29d der Bilanzrichtlinie in der durch die CSRD eingefügten Fassung ein.** Ferner ist der vom Unternehmen durchgeführte Prozess zur Ermittlung der Informationen, über die Bericht erstattet wurde, im Einklang mit den nach der Bilanzrichtlinie angenommenen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung umfasst.“

## Aufsichtsrat/Prüfungsausschuss (insb. §§ 107 Abs. 3, 170 Abs. 3, 171 Abs. 1 AktG-E)

### § 171 AktG-E

#### Prüfung durch den Aufsichtsrat

- (1) Der Aufsichtsrat hat den Jahresabschluß, den Lagebericht und den Vorschlag für die Verwendung des Bilanzgewinns zu prüfen, bei Mutterunternehmen (§ 290 Abs. 1, 2 des Handelsgesetzbuchs) auch den Konzernabschluß und den Konzernlagebericht. Ist der Jahresabschluss oder der Konzernabschluss durch einen Abschlussprüfer zu prüfen, so hat dieser an den Verhandlungen des Aufsichtsrats oder des Prüfungsausschusses über diese Vorlagen teilzunehmen und über die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung, insbesondere wesentliche Schwächen des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems bezogen auf den Rechnungslegungsprozess, zu berichten. Er informiert über Umstände, die seine Befangenheit besorgen lassen und über Leistungen, die er zusätzlich zu den Abschlussprüfungsleistungen erbracht hat. **Der Aufsichtsrat hat auch den gesonderten nichtfinanziellen Bericht (§ 289b des Handelsgesetzbuchs), den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht (§ 315b des Handelsgesetzbuchs), den Ertragsteuerinformationsbericht (§§ 342b, 342c, 342d Absatz 2 Nummer 2 des Handelsgesetzbuchs) und die Erklärung nach § 342d Absatz 2 Nummer 1 des Handelsgesetzbuchs zu prüfen, sofern sie erstellt wurden.**

#### Auszug aus der Begründung:

„Die Regelung wird angepasst, da die nichtfinanzielle Erklärung durch eine Nachhaltigkeitsberichterstattung ersetzt wird und der **Nachhaltigkeitsbericht als Teil des Lageberichts Gegenstand der Prüfung durch den Aufsichtsrat sein wird.**“

## Versicherungen der gesetzlichen Vertreter (§§ 289h, 315f HGB-E)

### § 289h

Versicherungen bei Kapitalgesellschaften, die Inlandsemittenten sind

(1) Die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs einer Kapitalgesellschaft, die als Inlandsemittent (§ 2 Absatz 14 des Wertpapierhandelsgesetzes) Wertpapiere (§ 2 Absatz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes) begibt und keine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 327a ist, haben in einer schriftlichen Erklärung nach bestem Wissen zu versichern, dass der **Jahresabschluss** ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des § 264 Absatz 2 Satz 1 vermittelt oder der Anhang Angaben nach § 264 Absatz 2 Satz 2 enthält.

(2) Die Personen nach Absatz 1 haben in einer schriftlichen Erklärung nach bestem Wissen zu versichern, dass im **Lagebericht** der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Kapitalgesellschaft so dargestellt sind, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird, und dass die wesentlichen Chancen und Risiken im Sinne des § 289 Absatz 1 Satz 4 beschrieben sind. **Ist der Lagebericht gemäß § 289b um einen Nachhaltigkeitsbericht zu erweitern, haben die Personen nach Absatz 1 in der Erklärung nach Satz 1 nach bestem Wissen auch zu versichern, dass der Nachhaltigkeitsbericht wie folgt aufgestellt wurde:**

1. nach Maßgabe der nach den Artikeln 29b und 29c der Richtlinie 2013/34/EU angenommenen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung in ihrer jeweils geltenden Fassung 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) in ihrer jeweils geltenden Fassung.

(3) **Die Erklärungen nach den Absätzen 1 und 2 dürfen zusammengefasst werden.**

- Vorgaben zu den **Versicherungen der gesetzlichen Vertreter** von Inlandsemittenten werden **zusammengeführt**
- (Konzern-)Lageberichtseid wird um eine Versicherung zum Nachhaltigkeitsbericht **erweitert**
- (Konzern-)Bilanzeid & (Konzern-)Lageberichtseid dürfen in einer Erklärung **zusammengefasst** werden

## Rückmeldungen

- **§ 289h Abs. 2 HGB-E:** Formulierung zur Erweiterung des (Konzern-)Lageberichtseid um eine Versicherung zum Nachhaltigkeitsbericht nicht zweckmäßig
  - Klarheit und Übersichtlichkeit nicht gegeben
  - Verweise auf die anzuwendenden Rechtsvorschriften zu „technisch“
  - Überbetonung des Nachhaltigkeitsberichts
- **Vorschlag:** „[...] dass der (Konzern-)Lagebericht einschließlich des Nachhaltigkeitsberichts in Einklang mit den einschlägigen regulatorischen Vorgaben aufgestellt wurde.“
- **§ 315f Abs. 3 HGB-E:** Möglichkeit für MU zum Zusammenfassen von (Konzern-)Bilanzeid **und** (Konzern-)Lageberichtseid auf Einzel- **und** Konzernebene ergänzen
- Regelung zum **Zeitpunkt der Abgabe?**

## Fragen an den GFA

- Wie beurteilen Sie die Zweckmäßigkeit der Formulierungen in §§ 289h, 315f HGB-E?
- Möchten Sie diese (oder andere) Punkte in der Stellungnahme berücksichtigen?

## Beteiligung von Arbeitnehmervertretern (§§ 289b Abs. 6, 315b Abs. 5 HGB-E)

### § 289b Abs. 6 HGB-E

(6) Die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs der Kapitalgesellschaft haben die Arbeitnehmervertreter auf geeigneter Ebene bei der Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts über die vorgesehenen Inhalte des Nachhaltigkeitsberichts zu unterrichten und mit ihnen die einschlägigen Informationen und die Mittel zur Einholung und Überprüfung von Nachhaltigkeitsinformationen zu erörtern. Erhalten die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs der Kapitalgesellschaft von den Arbeitnehmervertretern eine Stellungnahme, so ist diese Stellungnahme dem für die Prüfung des Lageberichts zuständigen Organ zu übermitteln. Informations- und Auskunftsrechte der Arbeitnehmervertretungen nach anderen Gesetzen bleiben unberührt.

#### Auszug aus der Begründung:

„§ 289b Absatz 6 HGB-E setzt Artikel 19a Absatz 5 der Bilanzrichtlinie um. **Die Vorschrift verpflichtet die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs, die Arbeitnehmervertreter auf geeigneter Ebene bei der Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts einzubinden.** Dadurch erhalten die Arbeitnehmervertreter die Möglichkeit, bei der Ermittlung der Nachhaltigkeitsinformationen die Perspektive und Erfahrungen der Beschäftigten einzubringen. [...]“

- **Arbeitnehmervertreter** sind auf geeigneter Ebene **einzubinden**
- **Stellungnahmen** müssen an das für die Prüfung zuständige Organ **übermittelt werden**

### BilanzRI (Art. 19a Abs. 5)

(5) Die Unternehmensleitung unterrichtet die Arbeitnehmervertreter auf geeigneter Ebene und erörtert mit ihnen die einschlägigen Informationen und die Mittel zur Einholung und Überprüfung von Nachhaltigkeitsinformationen. Die Stellungnahme der Arbeitnehmervertreter wird gegebenenfalls den zuständigen Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorganen mitgeteilt.

## Rückmeldungen

- Formulierung geht über Vorgaben in Art. 19a Abs. 5 BilanzRI hinaus
- Einbeziehung von Arbeitnehmervertretern schon im laufenden Prozess der **Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts** ungewöhnlich und könnte in der Praxis zu Verzögerungen führen
- **Art und Weise** sowie **Zeitpunkt** der Einbeziehung sollten nicht eingeschränkt werden

## Fragen an den GFA

- Wie beurteilen Sie die erweiterten Formulierungen in §§ 289b Abs. 6, 315b Abs. 5 HGB-E?
- Möchten Sie diese (oder andere) Punkte in der Stellungnahme berücksichtigen?

## Verknüpfung mit dem LkSG (§ 10 Abs. 5 & 6 LkSG-E)

- Ersetzungsbefugnis zur **Vermeidung doppelter bzw. gleichgelagerter Berichtspflichten**
- Berichtspflicht nach § 10 Abs. 2 LkSG **entfällt**, wenn ein Unternehmen
  - nach § 289b Abs. 1 HGB-E verpflichtet ist, seinen Lagebericht um einen Nachhaltigkeitsbericht zu erweitern,
  - **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**
  - seinen Lagebericht freiwillig um einen Nachhaltigkeitsbericht erweitert und dabei die gesetzlichen Vorgaben (inkl. Prüfungspflicht) erfüllt
- Nachhaltigkeitsbericht ist in der Folge
  - anstelle des Berichts i.S.v. § 10 Abs. 2 LkSG auf der eigenen Internetseite zu veröffentlichen, **und**
  - beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) einzureichen
- Alle weiteren Pflichten bleiben unberührt (insb. §§ 6 Abs. 2, 8 Abs. 2 LkSG)

## ! Rückmeldungen

- Befreiung im Rahmen der Ersetzungsbefugnis an **zusätzliche Bedingungen** geknüpft?
  - Wesentlichkeitsprinzip für Nachhaltigkeitsbericht **aber** kein „Wesentlichkeitsfilter“ im LkSG
  - **Bsp.:** Nachhaltigkeitsbericht mit nur 2 **wesentlichen** Themen (z.B. ESRS E1 „Klimawandel“, ESRS S1 „eigene Belegschaft“), d.h. viele Themen mit Bezug zur Lieferkette (z.B. ESRS S2 „Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette“) nicht adressiert, obwohl im originären LkSG-Bericht gefordert
  - Nachhaltigkeitsbericht zur Erfüllung LkSG-Berichtspflicht (trotzdem) ausreichend? Inhalte gem. LkSG „automatisch“ wesentlich bzw. verpflichtend zu berichten? Rückfragen BAFA, ...
- Befreiende Wirkung Konzernnachhaltigkeitsbericht auch auf **Einzelebene des MU** (§ 10 Abs. 5 Satz 3 LkSG-E ohne Verweis auf § 289b Abs. 5 HGB-E)?
- Befreiungsmöglichkeit schon für GJ 2023?
- Ausweitung Nachfragebefugnisse BAFA auf Nachhaltigkeitsbericht (§ 13 Abs. 1 & 2 LkSG-E)
- **Sprachvorgaben** für befreienden Nachhaltigkeitsbericht (§ 12 Abs. 1 LkSG-E)

## Fragen an den GFA

- Erachten Sie weitere Klarstellungen als notwendig, z.B. im Hinblick auf die Ersetzungsbefugnis?
- Möchten Sie diese (oder andere) Punkte in der Stellungnahme berücksichtigen?