

An den Bundesminister
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

An den Bundesminister
Bundesministerium der Justiz
Mohrenstr. 37
10117 Berlin

An den Bundesminister
Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz
Scharnhorststr. 34-37
10115 Berlin

Düsseldorf, 04.05.2023

Eingabe zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022

Sehr geehrte Herr Bundesminister,

die Richtlinie (EU) 2022/2464 des europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022, bekannt als Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), soll bis zum 6. Juli 2024 in nationales Recht umgesetzt werden. Die Thematik hat eine herausragende Bedeutung für die deutsche Wirtschaft und für den gesamten Berufsstand der Wirtschaftsprüfer. Wir möchten Ihnen daher bereits vorab die aus unserer Sicht wichtigsten Punkte zur Umsetzung darlegen.

Weitere, vielfach technische Hinweise, die aus unserer Sicht zu einer zielgerichteten Umsetzung beitragen können, finden Sie in einem gesonderten Anhang.

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

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

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

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Melanie Sack, WP StB,
stv. Sprecherin des Vorstands;
Dr. Torsten Moser, WP

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/9 zum Schreiben vom 04.05.2023 an die Bundesminister des Bundesministeriums der Finanzen, des Bundesministeriums der Justiz und des Bundesministeriums für Wirtschaft und Klimaschutz

Zu Artikel 1 Nr. 13 CSRD (Änderung von Artikel 34 der Bilanzrichtlinie)

Die CSRD sieht eine Pflicht zur sog. Bestätigung (nachfolgend: Prüfung) der Nachhaltigkeitsberichterstattung vor – grundsätzlich durch den Abschlussprüfer des Unternehmens und zunächst mit begrenzter Sicherheit (limited assurance). Darüber hinaus enthält die CSRD ein Wahlrecht, nach dem die Mitgliedstaaten gestatten können, dass die Prüfung durch einen anderen Wirtschaftsprüfer (die CSRD spricht von einem anderen Abschlussprüfer oder einer anderen Prüfungsgesellschaft) oder durch einen sog. unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen durchgeführt wird, vorausgesetzt diese unterliegen gleichwertigen Regularien wie der Abschlussprüfer.

Wir plädieren für eine 1:1-Umsetzung der Richtlinie, da der Abschlussprüfer des Unternehmens der bestgeeignete Prüfer für die Nachhaltigkeitsberichterstattung ist.

Kurz zusammengefasst: Eine ganzheitliche Beurteilung und Bewertung eines Unternehmens durch die Investoren und Stakeholder erfordert eine integrierte Berichterstattung über finanzielle und nachhaltigkeitsbezogene Informationen im Lagebericht, da diese sich gegenseitig beeinflussen und ergänzen. Eine einheitliche Prüfung durch den Abschlussprüfer fördert die Verlässlichkeit dieser integrierten Berichterstattung. Die Durchführung qualitativ hochwertiger Prüfungen, unabhängig davon, ob sie finanzielle oder nachhaltigkeitsbezogene Informationen zum Gegenstand haben, setzt das Vorhandensein von prüfungsspezifischem Fachwissen ebenso voraus wie eine etablierte qualitätssichernde Infrastruktur. Diese beiden Voraussetzungen werden ausschließlich vom Abschlussprüfer sowie von anderen Wirtschaftsprüfern erfüllt. Überdies ist nur der Abschlussprüfer mit den Besonderheiten des jeweiligen Unternehmens, seines Geschäftsmodells und seiner Branche (einschließlich des regulatorischen Umfelds) erfahren.

Im Einzelnen:

(1) Die Prüfung durch den Abschlussprüfer fördert die integrierte Berichterstattung

Um künftige Risiken und Chancen eines Unternehmens ganzheitlich zu bewerten, benötigen Investoren und Stakeholder ein vollständiges Bild der finanziellen und nachhaltigkeitsbezogenen Informationen, zu denen u.a. die Auswirkungen und Folgen des Klimawandels, menschenrechtlicher Sorgfaltspflichten oder Biodiversitätsaspekten zählen. Eine gesonderte Darstellung finanzieller und nachhaltigkeitsbezogener Informationen ist mittel- bis langfristig nicht ausreichend. Bestehende Interdependenzen sollten nachvollziehbar dargelegt wer-

Seite 3/9 zum Schreiben vom 04.05.2023 an die Bundesminister des Bundesministeriums der Finanzen, des Bundesministeriums der Justiz und des Bundesministeriums für Wirtschaft und Klimaschutz

den. So werden sich z.B. erforderliche und ggf. noch ausstehende Anpassungen des Geschäftsmodells eines Unternehmens zur Erreichung klimapolitischer Ziele (z.B. CO₂-Ausstoß) auch auf die finanzielle Situation und Stabilität eines Unternehmens auswirken.

Mit der vom europäischen Gesetzgeber kodifizierten Verordnung der Nachhaltigkeitsberichterstattung ausschließlich im Lagebericht – dessen Angaben in Deutschland schon seit vielen Jahren überwiegend im Rahmen der Abschlussprüfung inhaltlich zu prüfen sind – wird nicht nur die Übersichtlichkeit der Unternehmensberichterstattung gestärkt, sondern auch die integrierte Berichterstattung gefördert – auch wenn die Nachhaltigkeitsberichterstattung in einem gesonderten Abschnitt im Lagebericht erfolgt. Weiterhin ist die Integration der Berichterstattung in der CSRD angelegt, da bspw. die Pflicht zur Berichterstattung über die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren im Lagebericht durch die Nachhaltigkeitsberichterstattung erfüllt werden kann.

Eine integrierte Berichterstattung erfordert eine integrierte Prüfung. Eine Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch den Abschlussprüfer würde dazu beitragen, die Verknüpfung zwischen Finanz- und Nachhaltigkeitsinformationen und deren Kohärenz zu gewährleisten (so auch Erwägungsgrund 61 der CSRD). Ferner können durch die Prüfung aus einer Hand Interdependenzen zwischen finanzieller Berichterstattung einerseits und Nachhaltigkeitsberichterstattung andererseits erkannt und nachverfolgt werden. Beispielsweise führt die Berichterstattung über Verstöße gegen Umweltvorschriften unmittelbar zu der Frage des Ansatzes und der Bewertung einer entsprechenden Rückstellung in der Bilanz, der Werthaltigkeit von damit im Zusammenhang stehenden Vermögenswerten sowie der Plausibilität von Umsatzprognosen und umgekehrt. Diese Zusammenhänge sind nur erkennbar für denjenigen, der beide Berichtswerke im Blick hat.

Neben der Ausnutzung von Interdependenzen aus der Prüfung der finanziellen Berichterstattung und der Nachhaltigkeitsberichterstattung verfügt der Abschlussprüfer aus der Prüfung der Finanzberichterstattung zudem bereits über ein umfassendes Verständnis von dem Unternehmen, von seinen Prozessen und Systemen. Daher kann der Abschlussprüfer die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung unter Gewährleistung der notwendigen hohen Qualität mit weniger Aufwand durchführen als andere Wirtschaftsprüfer oder gar unabhängige Bestätigungsdienstleister, die sich in die Prozesse für die externe Berichterstattung des Unternehmens neu einarbeiten müssten.

Seite 4/9 zum Schreiben vom 04.05.2023 an die Bundesminister des Bundesministeriums der Finanzen, des Bundesministeriums der Justiz und des Bundesministeriums für Wirtschaft und Klimaschutz

(2) Der Abschlussprüfer verfügt über die erforderliche qualitätssichernde Infrastruktur

Die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung muss ebenso wie die Prüfung der Finanzberichterstattung durch kompetente und unabhängige Prüfer durchgeführt werden. Abschlussprüfer unterliegen umfangreichen Regularien, die ihre Unabhängigkeit und Objektivität sicherstellen. Dies gibt den Stakeholdern die Sicherheit, dass das abzugebende Prüfungsurteil auf einer sachgerechten und objektiven Beurteilung basiert.

Eine qualitativ hochwertige Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung erfordert vielfältige Kompetenzen in den unterschiedlichen Facetten der Berichterstattungsanforderungen in den Bereichen Umwelt (Environment), Soziales (Social) und Unternehmensführung (Governance). Wirtschaftsprüfer führen bereits seit Jahren breit angelegte Prüfungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch und decken dabei alle drei genannten Bereiche ab.

Die fachliche Expertise der Wirtschaftsprüfer wird durch Vorgaben an Berufsexamen und die Aus- und Fortbildung, welche durch die CSRD um nachhaltigkeitsbezogene Inhalte ergänzt werden, sichergestellt. Sofern im Einzelfall spezifisches Expertenwissen in bestimmten Bereichen nicht beim Prüfer vorliegen sollte, steuert er dieses durch interdisziplinäre Zusammenarbeit mit anderen Experten bei. Dabei muss sich die Hinzuziehung von Experten nicht nur auf einen Bereich beschränken. Die Einbindung von Fachexperten verschiedener Richtungen in den Prüfungsprozess ist bereits heute berufsständisch geboten und gelebte Praxis von Abschlussprüfern (z.B. bei der Bewertung von Verpflichtungen für Altlastensanierungen bei dekontaminierten Grundstücken oder komplexen juristischen Fragestellungen). Für die Zusammenarbeit hat der Berufsstand Grundsätze entwickelt, die eine hohe Prüfungsqualität sicherstellen. Die Einbindung von Fachexperten kann denkbaren Konzentrationstendenzen aus der CSRD entgegenwirken, da kleinere und mittelständische WP-Praxen hierdurch in der Lage sind, die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchzuführen. Gleichzeitig bietet sich für diese WP-Praxen die Möglichkeit, sich selbst als Experten für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in der Rolle als Dienstleister für einen anderen Abschlussprüfer zu profilieren.

Eine hochqualifizierte Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung bedingt darüber hinaus nicht nur Kenntnisse über die unterschiedlichen Berichterstattungsanforderungen, sondern zugleich entsprechendes Methodenwissen zur Durchführung solcher Prüfungen, über das Wirtschaftsprüfer insbesondere aufgrund der langjährigen Erfahrungen mit der Prüfung von Lageberichten, der gesetzlich geforderten Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen in bestimmten Branchen

Seite 5/9 zum Schreiben vom 04.05.2023 an die Bundesminister des Bundesministeriums der Finanzen, des Bundesministeriums der Justiz und des Bundesministeriums für Wirtschaft und Klimaschutz

sowie der freiwillig beauftragten Prüfung von in der Vergangenheit erstellten Nachhaltigkeitsberichten bereits verfügen.

Ferner unterliegen Wirtschaftsprüfer, insbesondere in ihrer Rolle als Abschlussprüfer, seit jeher einer strikten Regulierung und haben in den letzten Jahrzehnten eine entsprechende Infrastruktur aufgebaut, zu der eine öffentliche externe Berufsaufsicht, Qualitätskontrollen und interne Qualitätsmanagementsysteme zählen. Die in der CSRD genannten Anforderungen an andere Wirtschaftsprüfer und unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen werden damit durch den Abschlussprüfer (der Finanzberichterstattung) bereits erfüllt.

(3) Der Abschlussprüfer ist akzeptierter Ansprechpartner und sichert einen zeitgerechten Abschluss der Prüfung

Der Aufsichtsrat ist bereits nach derzeitiger Rechtslage verantwortlich für die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses zur Aufstellung des Abschlusses und des Lageberichts und somit auch für die Überwachung des Prozesses der Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung. Ferner ist der Aufsichtsrat nach § 171 Abs. 1 Satz 4 AktG verpflichtet, den gesonderten nichtfinanziellen Bericht zu prüfen, sofern dieser erstellt wurde. Der Aufsichtsrat kann gemäß § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG eine externe inhaltliche Überprüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung beauftragen. Aus Effizienzgründen und zur Sicherung eines einheitlichen, verlässlichen Ansprechpartners werden diese Prüfungen bereits heute im Regelfall an den Abschlussprüfer vergeben.

Die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD ausschließlich durch den Abschlussprüfer garantiert dem Aufsichtsrat auch weiterhin einen einheitlichen Ansprechpartner und einen einheitlichen Prüfungsprozess. Dieser ist in der Praxis geprägt z.B. durch definierte Abläufe, Terminpläne, Abstimmungsprozesse und Maßnahmen zur rechtzeitigen Information des Aufsichtsrats bei erkannten Schwächen im Berichterstattungsprozess oder gar Mängeln in der Berichterstattung.

Artikel 29d der durch die CSRD geänderten Bilanzrichtlinie sieht für (Mutter-) Unternehmen, die zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet sind, eine Erstellung des Lageberichts im elektronischen Berichtsformat und eine Auszeichnung der Nachhaltigkeitsberichterstattung i.S. der sog. ESEF-Verordnung vor. Die Einhaltung der Anforderungen des Artikel 29d ist Teil der Beurteilung durch den Abschlussprüfer. Der Abschlussprüfer hat bereits heute bei bestimmten Unternehmen gemäß § 317 Abs. 3a HGB im Rahmen seiner Prüfung zu beurteilen, ob das elektronische Berichtsformat des Jahres- bzw. Konzernabschlusses und des (Konzern-)Lageberichts den Anforderungen der ESEF-Verordnung entsprechen. In diesen Fällen vermeidet die Prüfung der Nachhal-

Seite 6/9 zum Schreiben vom 04.05.2023 an die Bundesminister des Bundesministeriums der Finanzen, des Bundesministeriums der Justiz und des Bundesministeriums für Wirtschaft und Klimaschutz

tigkeitsberichterstattung durch den Abschlussprüfer somit Doppelarbeit und gewährleistet eine einheitliche, effiziente ESEF-Prüfung. Darüber hinaus verfügen die Abschlussprüfer aufgrund der bestehenden Prüfungspflichten bereits über entsprechendes Know-how.

Insbesondere von kapitalmarktorientierten Unternehmen wird eine zeitnah zum Geschäftsjahresende erfolgende verlässliche Kapitalmarktinformation gefordert, die ein effizientes Zusammenspiel zwischen Unternehmen und Prüfer bedingt. Die eingeübte Praxis zur Einhaltung der zeitlichen Anforderungen des Kapitalmarktes müsste neu justiert werden, sollte ein anderer Wirtschaftsprüfer oder ein unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen zusätzlich in den Prozess eingebunden werden. Zwischen diesen müssten zur Berücksichtigung von Interdependenzen zwischen der finanziellen und der nachhaltigkeitsbezogenen Berichterstattung umfassende Abstimmungsroutinen und Verantwortlichkeiten definiert werden. Die Verantwortlichen im Unternehmen, insbesondere Vorstand, Geschäftsführung und Aufsichtsrat, wären gezwungen, Abstimmungen mit verschiedenen Ansprechpartnern durchzuführen, was einer zeitgerechten Information des Kapitalmarktes entgegensteht.

Führt der Abschlussprüfer die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht selbst durch, so wäre er dennoch verpflichtet, diese als sog. „sonstige Informationen“ zu lesen und auf Unstimmigkeiten mit den durch ihn geprüften Informationen zu würdigen. Hierzu dürfte er das Urteil eines Dritten zur Nachhaltigkeitsberichterstattung abwarten. Jegliche Verzögerungen bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung könnten auch zu einer Verzögerung bei der Beendigung der Prüfung der Finanzberichterstattung mit Folgen für die Durchführung von Hauptversammlungen und der Möglichkeit zur Feststellung des Abschlusses führen.

Zu Artikel 3 Nr. 3 bis 11 CSRD (Änderungen von Artikel 6 bis 17 der Abschlussprüferrichtlinie)

Gemäß Artikel 16 Abs. 1 Buchst. c) der geänderten Abschlussprüferrichtlinie (AP-RiLi) soll künftig im Berufsregister neben der Registrierung als Abschlussprüfer auch eingetragen werden, ob der Abschlussprüfer auch für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen ist. Die Zulassungsvoraussetzungen werden in den entsprechenden Artikeln der AP-RiLi über die Ausbildung und Prüfung von Abschlussprüfern geregelt. Nicht eindeutig ist, ob es sich bei der Prüfung um eine separate Prüfung handelt oder die Prüfung zum Nachhaltigkeitsprüfer künftig in das WP-Examen integriert wird.

Seite 7/9 zum Schreiben vom 04.05.2023 an die Bundesminister des Bundesministeriums der Finanzen, des Bundesministeriums der Justiz und des Bundesministeriums für Wirtschaft und Klimaschutz

Wir plädieren für eine Integration in das WP-Examen. Dies spiegelt zum einen die Bedeutung der Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Prüfung wider. Zum anderen würde die Integration in das WP-Examen zur Entwicklung eines modernen, von den Stakeholdern zurecht erwarteten neuen Berufsbilds des Wirtschaftsprüfers, beitragen und neue Anreize für das Absolvieren des WP-Examens für den Berufsnachwuchs schaffen. Ferner würde eine weitere Differenzierung im Berufsstand vermieden, die entstehen würde, wenn künftig neben der Anzeige der Tätigkeit als gesetzlicher Abschlussprüfer nur bei denjenigen eine Qualifikation als Nachhaltigkeitsprüfer im Register vermerkt ist, die eine separate Prüfung absolviert haben. Eine Tätigkeit als gesetzlicher Abschlussprüfer sollte immer auch die Möglichkeit bieten, gleichzeitig als Nachhaltigkeitsprüfer tätig zu sein. Dies würde den zu prüfenden Unternehmen auch die Auswahl von Prüfern erleichtern und stellt ein klares Signal an die Stakeholder über die Qualität der Prüfung dar.

Zu Artikel 3 Nr. 15 CSRD (neu eingefügter Artikel 26a der Abschlussprüfer-richtlinie)

Der neu eingefügte Artikel 26a AP-RiLi sieht in Absatz 1 vor, dass die Mitgliedstaaten die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften verpflichten, „die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung unter Beachtung der von der Kommission nach Absatz 3 angenommenen Standards für die Bestätigung durchzuführen“. Absatz 2 enthält ein Wahlrecht für die Mitgliedstaaten, wonach diese nationale Standards so lange zur Anwendung zulassen können, wie die Kommission keinen Standard angenommen hat. Absatz 3 sieht vor, dass die Kommission spätestens am 1. Oktober 2026 Standards für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit begrenzter Sicherheit annimmt. Unter Berücksichtigung im Anschluss an die Annahme noch zu erfolgender Übersetzungen sowie ggf. erforderlicher Anpassung an nationale Besonderheiten stünde ein europäischer Prüfungsstandard somit frühestens Anfang 2027 zur Verfügung. Die ersten Prüfungen haben jedoch bereits für am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnende Geschäftsjahre, d.h. regelmäßig zu Beginn des Jahres 2025, zu erfolgen. Um eine demnach zu erwartende Lücke zu schließen, arbeitet das IDW bereits an einem Prüfungsstandard zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD. Wir plädieren daher für die Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts des Artikel 26a Absatz 2 AP-RiLi. So stünde dem Berufsstand zeitnah einen Prüfungsstandard zur Verfügung, was das Vertrauen der Stakeholder in die Nachhaltigkeitsberichterstattung erhöht.

Seite 8/9 zum Schreiben vom 04.05.2023 an die Bundesminister des Bundesministeriums der Finanzen, des Bundesministeriums der Justiz und des Bundesministeriums für Wirtschaft und Klimaschutz

Zu Artikel 3 Nr. 18 CSRD (neu eingefügter Artikel 28a der Abschlussprüfer-richtlinie)

Gemäß Artikel 28a Abs. 4 AP-RiLi können Mitgliedstaaten unter besonderen Umständen vorsehen, dass die Unterschrift(en) des Prüfungsvermerks zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht öffentlich bekannt gemacht werden muss bzw. müssen, weil eine solche Offenlegung zu einer absehbaren und ernst zu nehmenden Gefahr für die persönliche Sicherheit einer Person führen würde. Ein analoges Mitgliedstaaten-Wahlrecht besteht bereits gem. Artikel 28 Abs. 4 AP-RiLi für die Unterschrift(en) des Bestätigungsvermerks zur finanziellen Berichterstattung. Wir plädieren aus den nachfolgenden Gründen gegen die Inanspruchnahme dieses Wahlrechts: Wirtschaftsprüfer dokumentieren mit ihrer Unterschrift unter dem Bestätigungsvermerk gegenüber der Öffentlichkeit, dass sie die Verantwortung für die von Ihnen durchgeführte Prüfung übernehmen und somit das Vertrauen in die Abschlussprüfung stärken. Ein Ausüben des Wahlrechts würde nicht nur zu einer Ungleichbehandlung von Finanzberichterstattung und Nachhaltigkeitsberichterstattung führen, sondern könnte auch bewirken, dass der Nachhaltigkeitsberichterstattung ein geringeres Vertrauen entgegengebracht wird.

Artikel 28a Abs. 5 AP-RiLi sieht vor, dass Mitgliedstaaten verlangen können, dass der Prüfungsvermerk zur Nachhaltigkeitsberichterstattung als gesonderter Abschnitt in den Bestätigungsvermerk aufgenommen wird, falls derselbe Abschlussprüfer die Abschlussprüfung des Jahresabschlusses und die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführt. Das IDW regt, wie oben dargelegt, an, dass ausschließlich der Abschlussprüfer (der Finanzberichterstattung) die Nachhaltigkeitsberichterstattung prüfen darf. Wenn der deutsche Gesetzgeber diese Auffassung teilt, wäre eine zwingende Integration des Prüfungsvermerks zur Nachhaltigkeitsberichterstattung in den Bestätigungsvermerk sachgerecht und folgerichtig. Ein einheitlicher Bestätigungsvermerk würde zudem die Übersichtlichkeit für die Stakeholder erhöhen.

Zu Artikel 4 CSRD (Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014)

Wir begrüßen ausdrücklich die Festlegung in der CSRD, dass die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht unter die Beschränkungen des sog. Fee Cap des Artikel 4 Absatz 2 EU-APrVO fällt und auch keine Billigung durch den Prüfungsausschuss erforderlich ist. Dies unterstreicht den Prüfungscharakter der Leistung.

Seite 9/9 zum Schreiben vom 04.05.2023 an die Bundesminister des Bundesministeriums der Finanzen, des Bundesministeriums der Justiz und des Bundesministeriums für Wirtschaft und Klimaschutz

Die CSRD enthält indes keine Ausführungen zu einer etwaigen Rotationspflicht des Nachhaltigkeitsprüfers bei Unternehmen von öffentlichem Interesse. Die Rotationspflicht des Abschlussprüfers ist demgegenüber in Artikel 17 der EU-APrVO geregelt. Sofern ausschließlich der Abschlussprüfer die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführen darf (vgl. unsere Ausführungen oben), ist gewährleistet, dass dieser nach maximal zehn Jahren rotieren muss.

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

Dieses Schreiben haben wir [jeweils] gleichlautend an das Bundesministerium der Finanzen, an das Bundesministerium der Justiz und an das Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz geschickt.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Naumann

Anlage

Regelung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD)	Anmerkung
Art. 1 CSRD: Änderungen der Richtlinie 2013/34/EU¹	
Richtlinie 2013/34/EU, Art. 1 Abs. 1	
<p>Gemäß Art. 1 Abs. 1 Richtlinie 2013/34/EU gelten die Koordinierungsmaßnahmen der Richtlinie 2013/34/EU für die Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten für die Rechtsformen von Unternehmen,</p> <p>a) die in Anhang I genannt sind (Deutschland: die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung);</p> <p>b) die in Anhang II genannt sind (Deutschland: die offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft) und bei denen alle unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter des Unternehmens mit ansonsten unbeschränkter Haftung tatsächlich nur beschränkt haftbar sind, weil diese Gesellschafter</p> <p>i) über eine in Anhang I aufgeführte Rechtsform verfügen oder</p> <p>ii) nicht den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats unterliegen, aber über eine Rechtsform verfügen, die einer in Anhang I genannten vergleichbar ist.</p>	<p>Unternehmen, die die Größenkriterien aus § 1 Abs. 1 PubLG erfüllen und nicht in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft oder des Einzelkaufmanns geführt werden, sind gemäß § 5 Abs. 2 PubLG zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichtet. Für diesen gilt § 289 HGB sinngemäß.</p> <p>Unternehmen, die die Größenkriterien aus § 11 Abs. 1 PubLG erfüllen, sind gemäß § 13 Abs. 2 zur Aufstellung eines Konzernlageberichts verpflichtet. Für diesen gilt § 315 HGB sinngemäß.</p> <p>Wir regen an, bei der Umsetzung klarzustellen, ob eine Berichtspflicht gemäß CSRD für Unternehmen oder Konzerne, die in den genannten persönlichen Anwendungsbereich des PubLG fallen, gewünscht und vorgesehen ist. Diese Klarstellung sollte frühzeitig und eindeutig z.B. in einem Referentenentwurf erfolgen, damit sich die betroffenen Unternehmen mit dem noch möglichen maximalen zeitlichen Vorlauf auf die künftigen Anforderungen vorbereiten können.</p>
Richtlinie 2013/34/EU, Art. 2 Nr. 5	
<p>Art. 2 Nr. 5 Richtlinie 2013/34/EU erweitert die Definition von Nettoumsatzerlösen: „5. ‚Nettoumsatzerlöse‘... ; für Kreditinstitute nach Art. 1 Abs. 3 Unterabs. 1 Buchstabe b der vorliegenden Richtlinie wird der Begriff ‚Nettoumsatzerlöse‘ gemäß Art. 43 Abs. 2 Buchstabe c der Richtlinie 86/635/EWG des Rates definiert; ...“</p> <p>§ 340n Abs. 3b HGB lautet: „Als Gesamtumsatz ist anstelle des Betrags der Umsatzerlöse der sich aus dem auf das Kreditinstitut anwendbaren nationalen Recht im Einklang mit Artikel 27 Nummer 1, 3, 4, 6 und 7 oder Artikel 28 Buchstabe B Nummer 1, 2, 3, 4 und 7 der Richtlinie 86/635/EWG des Rates vom 8. Dezember 1986 über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten (ABl. L 372 vom 31.12.1986, S. 1; L 316 vom 23.11.1988, S. 51), die zuletzt durch die Richtlinie 2006/46/EG (ABl. L 224 vom 16.8.2006, S. 1) geändert worden ist, ergebende Gesamtbetrag, abzüglich der Umsatzsteuer und sonstiger direkt auf diese Erträge erhobener Steuern, maßgeblich. Handelt es sich bei dem Kreditinstitut um ein Mutterunternehmen oder um ein Tochterunternehmen im Sinne des § 290, ist anstelle des Gesamtumsatzes des Kreditinstituts der jeweilige Gesamtbetrag im Konzernabschluss des Mutterunternehmens maßgeblich, der für den größten Kreis von Unternehmen aufgestellt wird. Wird der Konzernabschluss</p>	<p>Wir regen an, bei der Umsetzung in deutsches Recht in den jeweiligen Vorschriften zur Verpflichtung der Bank zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts bzw. Konzernnachhaltigkeitsberichts folgenden Satz zu ergänzen: „Für die Berechnung der Umsatzerlöse ist der Begriff Nettoumsatzerlöse gemäß Artikel 43 Absatz 2 Buchstabe c der Richtlinie 86/635/EWG des Rates zugrunde zu legen.“ Für den Konzernnachhaltigkeitsbericht ist der Begriff „Konzernumsatzerlöse“ zu verwenden. In § 340n Abs. 3b HGB werden die Sätze 1 und 2 durch Verweis auf diese Sätze ergänzt. „Als Gesamtumsatz sind die Umsatzerlöse im Sinne des § N.N. oder, sofern es sich bei dem Kreditinstitut um ein Mutterunternehmen oder ein Tochterunternehmen im Sinne des § 290 handelt, sind die Umsatzerlöse im Sinne des § N.N. zu verwenden.“</p> <p>Anstelle des Verweises auf den Begriff Nettoumsatzerlöse gemäß Artikel 43 Abs. 2 Buchstabe c der Richtlinie 86/635/EWG des Rates könnte ein Verweis auf die jeweiligen Posten der Formblätter der Verordnung über die Rechnungslegung der Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Wertpapierinstitute (RechKredV) angeführt werden.</p>

¹ Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates Text von Bedeutung für den EWR.

Regelung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD)	Anmerkung
<p>für den größten Kreis von Unternehmen nicht nach den in Satz 1 genannten Vorschriften aufgestellt, ist der Gesamtumsatz nach Maßgabe der Posten des Konzernabschlusses zu ermitteln, die mit den von Satz 1 erfassten Posten vergleichbar sind. Ist ein Jahres- oder Konzernabschluss für das maßgebliche Geschäftsjahr nicht verfügbar, ist der Jahres- oder Konzernabschluss für das unmittelbar vorausgehende Geschäftsjahr maßgeblich; ist auch dieser nicht verfügbar, kann der Gesamtumsatz geschätzt werden.“</p>	
Richtlinie 2013/34/EU, Art. 19a Abs. 3 Unterabs. 1 und Art. 29a Abs. 3 Unterabs. 1	
<p>Gemäß Art. 19a Abs. 3 Unterabs. 1 und Art. 29a Abs. 3 Unterabs. 1 Richtlinie 2013/34/EU umfassen die in den Abs. 1 und 2 genannten Informationen ggf. Angaben zur eigenen Geschäftstätigkeit des Unternehmens / der Gruppe und zu seiner/ihrer Wertschöpfungskette, einschließlich Angaben zu seinen/ihren Produkten und Dienstleistungen, seinen/ihren Geschäftsbeziehungen und seiner/ihrer Lieferkette (supply chain).</p>	<p>Die CSRD enthält selbst keine Definition des Begriffs Lieferkette (supply chain). ESRS 1 Anlage A enthält eine Definition des Begriffs „supply chain“ mit Bezug auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung.</p> <p>Die CSDDD ist noch in einem Entwicklungsprozess begriffen, die Finalisierung dieses Richtlinienvorhabens geht über den Zeitraum der Umsetzung der CSRD in nationales Recht hinaus und kann daher aktuell nicht als Maßstab für die weitere Auslegung der Lieferkette herangezogen werden.</p> <p>Für den deutschen Rechtsraum definiert das LkSG als lex specialis den Begriff Lieferkette in § 2 Abs. 2 i.V.m. Abs. 6 bis 8 sowie die Sorgfalts- und Berichtspflichten für die Lieferkette. Daher regen wir an, bei der Umsetzung in deutsches Recht einen Verweis auf das LkSG aufzunehmen.</p>
Richtlinie 2013/34/EU, Art. 19a Abs. 3 Unterabs. 4 und Art. 29a Abs. 3 Unterabs. 4	
<p>Gemäß Art. 19a Abs. 3 Unterabs. 4 bzw. Art. 29a Abs. 3 Unterabs. 4 Richtlinie 2013/34/EU können die Mitgliedstaaten gestatten, dass Informationen über künftige Entwicklungen oder Belange, über die Verhandlungen geführt werden, in Ausnahmefällen weggelassen werden, wenn eine solche Angabe nach der ordnungsgemäß begründeten Einschätzung der Mitglieder der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane, die im Rahmen der ihnen durch einzelstaatliche Rechtsvorschriften übertragenen Zuständigkeiten handeln und gemeinsam für diese Einschätzung zuständig sind, der Geschäftslage des Unternehmens / der Gruppe ernsthaft schaden würde, sofern eine solche Nichtaufnahme ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes und ausgewogenes Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses und der Lage des Unternehmens / der Gruppe, sowie der Auswirkungen seiner/ihrer Tätigkeit nicht verhindert.</p>	<p>Wir regen an, bei der Umsetzung in deutsches Recht das Mitgliedstaatenwahlrecht umzusetzen und Unternehmen somit die Möglichkeit zu geben, Angaben unter den genannten Umständen zu unterlassen. Somit wäre eine einheitliche Behandlung entsprechender Informationen zwischen Finanzberichterstattung (vgl. § 286 HGB) und Nachhaltigkeitsberichterstattung sichergestellt.</p>
<p>Im Gegensatz zur Schutzklausel des Art. 19a Abs. 3 Unterabs. 4 bzw. Art. 29a Abs. 3 Unterabs. 4 Richtlinie 2013/34/EU sehen weder die CSRD noch die bisherigen Entwürfe der ESRS vor, dass die Berichterstattung keine personenbezogenen oder personenbeziehbaren Daten enthalten darf.</p>	<p>Wir regen an, bei der Umsetzung in deutsches Recht sicherzustellen, dass Unternehmen keine personenbezogenen oder personenbeziehbaren Daten und ihre Angaben</p>

Regelung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD)	Anmerkung
<p>Gerade für kleine und mittelgroße Unternehmen ist die Erlaubnis des Weglassens von besonderer Bedeutung, da in diesem Unternehmen Funktionen oft nur von einem oder wenigen Mitarbeitern besetzt sind. Diesem Umstand wurde bereits in verschiedenen Verordnungen Rechnung getragen, wie bspw. durch Art. 450 Abs. 2 Unterabs. 2 Verordnung (EU) 575/2013.</p>	<p>somit unbeschadet der Verordnung (EU) 2016/679² veröffentlichen müssen. Dies würde ebenfalls dem Gedanken des § 286 Abs. 4 HGB Rechnung tragen.</p>
Richtlinie 2013/34/EU, Art. 19a Abs. 5 und Art. 29a Abs. 6	
<p>Gemäß Art. 19a Abs. 5 Richtlinie 2013/34/EU unterrichtet die Unternehmensleitung 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 ggf. den zuständigen Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorganen mitgeteilt.</p> <p>Gemäß Art. 29a Abs. 6 Richtlinie 2013/34/EU unterrichtet die Unternehmensleitung des Mutterunternehmens 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 ggf. den zuständigen Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorganen mitgeteilt.</p>	<p>Die Regelungen der Art. 19a Abs. 5 bzw. Art. 29a Abs. 6 Richtlinie 2013/34/EU sind auslegungsbedürftig. Aus unserer Sicht scheint folgende Auslegung naheliegend: Nachhaltigkeitsberichterstattung auf Unternehmensebene:</p> <p>Art. 19a Abs. 5 Richtlinie 2013/34/EU bezieht sich auf die Unterrichtung der Arbeitnehmer eines Unternehmens durch die Unternehmensleitung. Unternehmensleitung in diesem Sinne könnte mit Arbeitgeber i.S. des BetrVG gleichbedeutend ausgelegt werden.</p> <p>Die Arbeitnehmervertreter könnten mit Betriebsrat i.S. des BetrVG verstanden werden. Die Arbeitnehmervertretung besteht gemäß BetrVG auf Unternehmensebene dann aus Betriebsrat oder Gesamtbetriebsrat.</p> <p>Die Unterrichtungs- und Beratungsrechte der Arbeitnehmervertreter durch den Arbeitgeber sind in § 90 BetrVG geregelt. Zur Umsetzung der betreffenden Regelungen aus Art. 19a Abs. 5 Richtlinie 2013/34/EU bietet sich eine Ergänzung der Unterrichtungs- und Beratungsrechte nach § 90 BetrVG an.</p> <p>Konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung auf Ebene des Mutterunternehmens: Art. 29a Abs. 6 Richtlinie 2013/34/EU bezieht sich auf die Unterrichtung der Arbeitnehmervertreter durch die Unternehmensleitung des Mutterunternehmens auf geeigneter Ebene.</p> <p>Im Konzern stellt sich über o.g. Punkte hinaus die Frage, wie „geeignete Ebene“ jeweils auszulegen ist. Soweit ein Konzernbetriebsrat eingerichtet ist, könnte der Konzernbetriebsrat als „geeignete Ebene“ anzusehen sein. Soweit kein Konzernbetriebsrat eingerichtet ist, könnte eine Unterrichtung der Arbeitnehmervertreter jeweils auf Unternehmensebene ggü. dem Betriebsrat oder Gesamtbetriebsrat erfolgen.</p> <p>Die Unternehmensleitung des Mutterunternehmens könnte selbst zur Unterrichtung verpflichtet sein oder für eine entsprechende Unterrichtung durch die jeweilige Unternehmensleitung Sorge tragen.</p> <p>Wir regen an, bei der Umsetzung in deutsches Recht eine entsprechende Klarstellung vorzusehen.</p>

² Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung) (Text von Bedeutung für den EWR).

Regelung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD)	Anmerkung
Richtlinie 2013/34/EU, Art. 19a Abs. 9 und Art. 29a Abs. 8	
<p>Art. 19a Abs. 9 und Art. 29a Abs. 8 Richtlinie 2013/34/EU enthalten Vorschriften für die Befreiung von der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung i.S. des Art. 19a bzw. Art. 29a Richtlinie 2013/34/EU.</p>	
<p>Gemäß Art. 19a Abs. 9 Unterabs. 3 bzw. Art. 29a Abs. 8 Unterabs. 3 Richtlinie 2013/34/EU kann der Mitgliedstaat, dessen einzelstaatlichem Recht das befreite Tochterunternehmen/Mutterunternehmen unterliegt, verlangen, dass der konsolidierte Lagebericht des Mutterunternehmens oder ggf. der konsolidierte Nachhaltigkeitsbericht des Mutterunternehmens in einer von diesem Mitgliedstaat akzeptierten Sprache offengelegt wird und dass alle erforderlichen Übersetzungen in diese Sprache bereitgestellt werden. Jede Übersetzung, die nicht beglaubigt wurde, muss eine entsprechende Erklärung enthalten.</p>	<p>Wir regen an, bei der Umsetzung in deutsches Recht bei der Ausübung dieses Mitgliedsstaaten-Wahlrechts eine analoge Umsetzung zu den bisherigen Regelungen im HGB anzustreben:</p> <p>Für die (konsolidierte) Nachhaltigkeitsberichterstattung ohne Befreiungsmöglichkeiten: Deutsch</p> <p>Für die (konsolidierte) Nachhaltigkeitsberichterstattung mit Befreiungsmöglichkeiten nach Art. 19a Abs. 9 bzw. Art. 29a Abs. 8 Richtlinie 2013/34/EU: Deutsch und Englisch in Analogie zu § 289b Abs. 2 Satz 3 bzw. § 315b Abs. 2 Satz 3 HGB</p> <p>Für die Nachhaltigkeitsberichterstattung betreffend Drittlandsunternehmen nach Art. 40d Abs. 2 Richtlinie 2013/34/EU: Deutsch und Englisch in Analogie zu § 289b Abs. 2 Satz 3 bzw. § 315b Abs. 2 Satz 3 HGB</p>
<p>Die Befreiungsvorschriften des § 264 Abs. 3 HGB (Art. 37 Richtlinie 2013/34/EU) sowie der §§ 291 und 292 HGB (Art. 23 Richtlinie 2013/34/EU) unterscheiden sich in den zu erfüllenden Anforderungen von denen nach Art. 19a Abs. 9 und Art. 29a Abs. 8 Richtlinie 2013/34/EU.</p> <p>Auch in den Erwägungsgründen der CSRD (Tz. 26) ist ausgeführt, dass die Befreiungsregelung für konsolidierte Abschlüsse und konsolidierte Lageberichte unabhängig von der Befreiungsregelung für die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung Anwendung finden soll. In den Erwägungsgründen (Tz. 57) ist weiterhin ausgeführt, dass Unternehmen, die Bericht über Nachhaltigkeitsinformationen erstatten müssen, in keinem Fall von der Pflicht zur Veröffentlichung des Lageberichts befreit werden, da sichergestellt werden muss, dass Nachhaltigkeitsinformationen öffentlich zugänglich sind. Eine Anpassung der Art. 23 oder 37 Richtlinie 2013/34/EU ist durch die CSRD jedoch nicht erfolgt.</p>	<p>Die unterschiedlichen Befreiungsvoraussetzungen können daher dazu führen, dass ein Mutter- bzw. Tochterunternehmen zwar von der Pflicht, einen Teilkonzernabschluss bzw. Jahresabschluss aufzustellen, befreit ist, nicht aber von der Pflicht, einen Nachhaltigkeitsbericht aufzustellen.</p> <p>Eine Erläuterung oder eine Regelung, wo in diesen Fällen die Nachhaltigkeitsberichterstattung verankert werden soll, ist in der CSRD nicht enthalten.</p> <p>Die Regelungen der CSRD sind nicht eindeutig im Hinblick auf die Frage, welche Pflichten sich im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung ergeben, wenn ein Unternehmen keinen Lagebericht aufstellen muss. Es ergeben sich hieraus die folgenden Überlegungen:</p> <p>A.) Gemäß dem Wortlaut der Art. 19a Abs. 1 und Art. 29a Abs. 1 Richtlinie 2013/34/EU sind Unternehmen verpflichtet, eine Nachhaltigkeitsberichterstattung zu erstellen, die im Lagebericht mittels eines dafür vorgesehenen Abschnitts klar erkennbar sein muss. Das Vorhandensein eines Lageberichts kann damit als (erste) Voraussetzung dafür angesehen werden, dass grundsätzlich eine Nachhaltigkeitsberichterstattung (in diesen Lagebericht) aufgenommen werden muss. Somit würden die Befreiungsvorschriften für die Nachhaltigkeitsberichterstattung erst dann zur Anwendung kommen, wenn im ersten Schritt klar ist, dass ein Lagebericht aufzustellen ist.</p> <p>B.)</p>

Regelung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD)	Anmerkung
	<p>Das Vorhandensein eines Lageberichts kann nicht als Voraussetzung dafür angesehen werden, dass grundsätzlich eine Nachhaltigkeitsberichterstattung erstellt werden muss. In diesem Fall sind durch die unterschiedlichen Befreiungsvorschriften für die Finanzberichterstattung und die Nachhaltigkeitsberichterstattung folgende Konstellationen denkbar:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ein Tochterunternehmen (z.B. große Kapitalgesellschaft) ist nach § 264 Abs. 3 HGB von der Pflicht, einen Lagebericht zu erstellen befreit, nicht jedoch von der Pflicht, einen Nachhaltigkeitsbericht aufzustellen (bspw. wenn die Mutter nicht zur Aufstellung einer konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet ist). Die Verortung des Nachhaltigkeitsberichts (bei fehlendem Lagebericht) wäre folgend zu klären. 2. Ein Mutterunternehmen, das von der Pflicht zur Aufstellung eines Teilkonzernabschlusses befreit ist, möchte dennoch freiwillig eine für ihre Tochterunternehmen befreiende Nachhaltigkeitsberichterstattung erstellen. Neben der Verortung und der Berechnungsbasis für o.g. KPI, kann sich nach dem Wortlaut des Art. 19a Abs. 9 Unterabs. 1 Satz 1 Richtlinie 2013/34/EU die Befreiung nur durch die Einbeziehung in einen gemäß Art. 29 und 29a erstellten Lagebericht ergeben. <p>Wir regen an, bei der Umsetzung in deutsches Recht klarzustellen, wie die Befreiungsvorschriften zusammenspielen und wie in Fällen der Befreiung von der Pflicht zur Lageberichterstattung die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu erfolgen hat, z.B. im Rahmen einer (von dem Lagebericht unabhängigen) separaten Nachhaltigkeitsberichterstattung.</p>
<p>Eine der Bedingungen für die Befreiung nach Art. 19a Abs. 9 bzw. Art. 29a Abs. 8 Richtlinie 2013/34/EU ist, dass der Lagebericht des befreiten Tochterunternehmens bzw. Mutterunternehmens die Weblinks zum konsolidierten Lagebericht des Mutterunternehmens oder ggf. zu der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung des Mutterunternehmens und zu dem Bestätigungsurteil enthält.</p>	<p>Die genannte Bedingung der Angabe der Weblinks bedarf weiterer Konkretisierung. Für die wirksame Inanspruchnahme der Befreiungsnorm ist fraglich, ob der anzugebende Weblink den Adressaten direkt auf den befreienden konsolidierten Lagebericht des Mutterunternehmens bzw. das hierzu erteilte Prüfungsurteil führen muss, oder ob es ausreicht, den Ort der späteren Veröffentlichung anzugeben.</p> <p>Die konkreten Weblinks werden erst dann angegeben werden können, wenn der konsolidierte Lagebericht des Mutterunternehmens (einschließlich Prüfungsurteil) tatsächlich im Internet veröffentlicht wurde; dies gilt insb., wenn der Konzernlagebericht „nur“ im Unternehmensregister und nicht zusätzlich auf einer Website des Konzerns offengelegt wird.</p> <p>Bei einer solch engen Auslegung (Angabe der konkreten Weblinks) können sich Tochterunternehmen und Teilkonzern-Mutterunternehmen erst dann von der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung befreien, wenn der befreiende Konzernlagebericht – ggf. zusätzlich zur gesetzlichen Offenlegung im Unternehmensregister – öffentlich im Internet zugänglich gemacht wurde.</p> <p>Auch der Vergleich mit den „Instrumenten“ der §§ 264 Abs. 3, 264b HGB hilft hier nicht weiter: Der Inanspruchnahme der Befreiungen nach §§ 264 Abs. 3, 264b steht</p>

Regelung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD)	Anmerkung
	<p>nicht entgegen, dass einzelne Voraussetzungen aufgrund ihrer Eigenart erst zu einem späteren Zeitpunkt vorliegen (insb. Einbeziehung in den Konzernabschluss und dessen Prüfung und Offenlegung). Die Angabe der Website setzt dagegen – bei enger Lesart – positive Kenntnis der zutreffenden Internet-Adresse voraus, was vorab indes nicht möglich ist (insb. wenn Offenlegung nur im Unternehmensregister erfolgt).</p> <p>Sofern diese Überlegungen zutreffend sind, wirft dies Fragen auf, inwiefern Tochtergesellschaften bzw. Teilkonzerne vor dem Datum des Bestätigungsvermerks (bzw. genauer vor Offenlegung!) des befreienden Konzernabschlusses aufgestellt und uneingeschränkt testiert werden können, wenn die Befreiung für die Nachhaltigkeitsberichterstattung genutzt werden soll.</p> <p>Gegebenenfalls könnten sich hieraus weitere Rückwirkungen ergeben, z.B. weil eine phasengleiche Gewinnvereinnahmung vor Beendigung der Aufstellung des Lageberichts und damit auch des Jahresabschlusses des Tochterunternehmens problematisch sein könnte.</p> <p>Insofern wäre es hilfreich, wenn zum einen die Offenlegung im Unternehmensregister einer Zugänglichmachung im Internet gleichgestellt wird und somit keine zusätzliche Offenlegungspflicht nur für Zwecke der Inanspruchnahme der Befreiungsvorschriften besteht.</p> <p>Um Tochterunternehmen nicht nur für Zwecke der Inanspruchnahme der Befreiungsvorschriften dazu zu zwingen, mit der Aufstellung ihres Lageberichts bzw. Teilkonzernlageberichts bis zur Offenlegung des befreienden konsolidierten Lageberichts im Internet zu warten, sollte es des Weiteren möglich sein, auch auf einen Weblink zu verweisen, der erst zu einem späteren Zeitpunkt den konsolidierten Lagebericht des Mutterunternehmens und den Bestätigungsvermerk hierzu enthalten wird. Eine entsprechende Regelung findet sich z.B. in § 285 Nr. 14/14a HGB, wonach lediglich der Ort anzugeben ist, wo der Konzernabschluss des Mutterunternehmens erhältlich ist bzw. sein wird.</p> <p>Wir regen an, bei der Umsetzung in deutsches Recht außerdem zu bestimmen, für welche Dauer ein solcher Weblink mindestens zugänglich sein muss.</p>
<p>Die Befreiung wird gemäß Art. 19a Abs. 9 und Art. 29a Abs. 8 Richtlinie 2013/34/EU explizit auch dann gewährt, wenn das berichtende Mutterunternehmen in einem Drittland ansässig ist, sofern – unter anderem – der Nachhaltigkeitsbericht nach den nach Art. 29b Richtlinie 2013/34/EU erlassenen delegierten Rechtsakten (sog. ESRS) oder gleichwertigen Standards aufgestellt wird.</p> <p>Art. 40a Richtlinie 2013/34/EU sieht besondere Berichtspflichten für Drittlands-Unternehmen vor, die in erheblichem Umfang innerhalb der EU tätig sind. Unternehmen, die unter die Anforderungen des Art. 40a Richtlinie 2013/34/EU fallen, sind verpflichtet, einen Nachhaltigkeitsbericht nach dem nach Art. 40b Richtlinie 2013/34/EU erlassenen delegierten Rechtsakt aufzustellen (sog. non-EU parent standard).</p>	<p>Die Art. 19a und Art. 29a i.V.m. Art. 29b Richtlinie 2013/34/EU stellen ein von Art. 40a bzw. Art. 40b Richtlinie 2013/34/EU unabhängiges Berichtsformat dar. Diese beiden Berichtsformate sind jedoch nicht deckungsgleich.</p> <p>Zwar kann ein nach Art. 40a Richtlinie 2013/34/EU verpflichtetes Unternehmen gemäß Abs. 2 alternativ die Standards nach Art. 29b Richtlinie 2013/34/EU anwenden; umgekehrt kann ein nach Art. 40b Richtlinie 2013/34/EU erstellter Bericht aber mangels entsprechender Referenzierung, verringerten Angabepflichten und fehlenden Taxonomieangaben nicht zu einer Befreiung nach Art. 19a Abs. 9 bzw. Art. 29a Abs. 8 Richtlinie 2013/34/EU führen.</p>

Regelung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD)	Anmerkung
<p>Alternativ ist es zulässig, die Berichtspflicht nach Art. 40a Richtlinie 2013/34/EU durch Aufstellung eines Berichts nach den ESRS gemäß Artikel 29b Richtlinie 2013/34/EU zu erfüllen.</p>	<p>Falls ein Mutterunternehmen mit Sitz in einem Drittland freiwillig einen Bericht nach Art. 29a Richtlinie 2013/34/EU (in Einklang mit Art. 29b Richtlinie 2013/34/EU und einschließlich Taxonomie-Angaben für den zu befreienden Konzernkreis) erstellt, kann dieser befreiende Wirkung für die EU-Tochterunternehmen entfalten und gleichzeitig die Verpflichtung nach Art. 40a Richtlinie 2013/34/EU erfüllen.</p> <p>Sofern entgegen dem oben dargestellten Verständnis einem konsolidierten Bericht nach Art. 40a Richtlinie 2013/34/EU befreiende Wirkung zukommen soll, regen wir an, bei der Umsetzung in deutsches Recht eine explizite Regelung in die Befreiungsvorschriften zur Umsetzung von Art. 19a Abs. 9 bzw. Art. 29a Abs. 8 Richtlinie 2013/34/EU aufzunehmen.</p>
<p>Gemäß Art. 19a Abs. 9 und Art. 29a Abs. 8 Richtlinie 2013/34/EU können sich EU-Unternehmen bzw. EU-Teilkonzerne grundsätzlich über einen übergeordneten konsolidierten Abschluss eines Drittlandunternehmens befreien, wenn dieser nach ESRS oder äquivalenten Standards aufgestellt wird. Art. 19a Abs. 9 Unterabs. 2 Buchstabe c und Art. 29a Abs. 8 Unterabs. 2 Buchstabe c schreiben ferner vor, dass für eine wirksame Befreiung in einem solchen Fall gleichwohl bestimmte Taxonomie-Angaben, die das befreite EU-Unternehmen oder den befreiten EU-Teilkonzern betreffen, zu machen sind.</p> <p>Folgerichtig sollten dies solche Taxonomie-Angaben sein, die auf die Aktivitäten des befreiten EU-Unternehmens oder des befreiten EU-Teilkonzerns entfallen. In Art. 29a Abs. 8 Unterabs. 2 Buchstabe c wird – für den EU-Teilkonzern – jedoch auf „die Tätigkeiten des in der Union niedergelassenen Tochterunternehmens, das gemäß Artikel 19a Absatz 9 der vorliegenden Richtlinie von der Nachhaltigkeitsberichterstattung ausgenommen ist“, referenziert.</p>	<p>Die Bezugnahme auf Art. 19a Abs. 9 in Art. 29a Abs. 8 Unterabs. 2 Buchstabe c erscheint nicht schlüssig. Folgerichtig wäre eher eine Bezugnahme auf Art. 29a und somit auf die konsolidierte Berichterstattung des EU-Teilkonzerns, so dass bei einer Befreiung über den konsolidierten Abschluss eines Drittlandunternehmens über die Aktivitäten des befreiten EU-Teilkonzerns zu berichten wäre.</p> <p>Wir regen an, dies bei der Umsetzung in deutsches Recht zu berücksichtigen.</p>
Richtlinie 2013/34/EU, Art. 19a Abs. 10 und Art. 29a Abs. 9	
<p>Gemäß Art. 19a Abs. 10 und Art. 29a Abs. 9 Richtlinie 2013/34/EU gelten die Befreiungsmöglichkeiten auch für Unternehmen von öffentlichem Interesse mit Ausnahme von großen kapitalmarktorientierten Unternehmen.</p>	
<p>Folglich können kleine und mittelgroße kapitalmarktorientierte Unternehmen von der Befreiungsmöglichkeit des Art. 19a Abs. 9 bzw. Art. 29a Abs. 8 Richtlinie 2013/34/EU Gebrauch machen.</p> <p>Gemäß Art. 4 Abs. 5 Richtlinie 2004/109/EG wird der (konsolidierte) Lagebericht eines Emittenten gemäß den Artt. 19 bzw. 19, 19a bzw. 29a und 20 sowie Art. 29d Abs. 1 der Richtlinie 2013/34/EU aufgestellt und umfasst die gemäß Art. 8 Abs. 4 der Verordnung (EU) 2020/852 angenommenen Spezifikationen. Vorschriften zur Befreiung von der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung analog der Richtlinie 2023/34/EU sind in der Richtlinie 2004/109/EG nicht vorgesehen.</p>	<p>Wir regen an, bei der Umsetzung in deutsches Recht klarzustellen, ob kleine und mittelgroße kapitalmarktorientierte Unternehmen, die gleichzeitig Emittenten i.S. der Richtlinie 2004/109/EG sind, von den Befreiungsmöglichkeiten nach Art. 19a Abs. 9 und Art. 29a Abs. 8 Richtlinie 2013/34/EU Gebrauch machen können.</p> <p>Da Art. 4 Abs. 5 Richtlinie 2004/109/EG auf Art. 19a bzw. Art. 29a Richtlinie 2013/34/EU in Gänze verweist, schließt dies u.E. auch die Befreiungsmöglichkeiten aus Art. 19a Abs. 9 und Art. 29a Abs. 8 Richtlinie 2013/34/EU ein.</p>

Regelung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD)	Anmerkung
Daher ist unklar, ob kleine und mittelgroße kapitalmarktorientierte Unternehmen, die gleichzeitig Emittenten i.S. der Richtlinie 2004/109/EG sind, von den Befreiungsmöglichkeiten nach Art. 19a Abs. 9 und Art. 29a Abs. 8 Richtlinie 2013/34/EU Gebrauch machen können.	
<p>In Art. 40 Richtlinie 2013/34/EU ist geregelt:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. sofern nicht ausdrücklich in dieser Richtlinie vorgesehen, gewähren die Mitgliedstaaten Unternehmen von öffentlichem Interesse keine der Vereinfachungen und Befreiungen im Sinne dieser Richtlinie. 2. Ein Unternehmen von öffentlichem Interesse wird unabhängig von seinen Größenkriterien als großes Unternehmen behandelt. 	Wir regen an, bei der Umsetzung in deutsches Recht klarzustellen, dass für Zwecke der Befreiungsvorschriften nach Art. 19a Abs. 10 bzw. Art. 29a Abs. 9 Richtlinie 2013/34/EU ein Unternehmen von öffentlichem Interesse nicht unabhängig von seinen Größenkriterien als großes Unternehmen zu behandeln ist.
Richtlinie 2013/34/EU, Art. 29a Abs. 7	
Gemäß Art. 29a Abs. 7 Richtlinie 2013/34/EU gilt für ein Mutterunternehmen, welches einen konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht aufstellt, die Pflicht zur Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts auf Gesellschaftsebene nach Art. 19a Richtlinie 2013/34/EU als erfüllt (sog. Selbstbefreiung des obersten Mutterunternehmens).	
<p>Art. 40 Richtlinie 2013/34/EU regelt, dass „Vereinfachungen und Befreiungen“ i.S. der Richtlinie 2013/34/EU für Unternehmen von öffentlichem Interesse nicht gelten. Unklar ist, ob die selbstbefreiende Wirkung des Art. 29a Abs. 7 Richtlinie 2013/34/EU als „Vereinfachung“ oder „Befreiung“ i.S.v. Art. 40 Richtlinie 2013/34/EU zu verstehen ist und ob damit Unternehmen von öffentlichem Interesse nicht zur Verfügung steht.</p>	<p>Auch wenn Art. 29a Abs. 7 Richtlinie 2013/34/EU eine „selbstbefreiende Wirkung“ für das oberste Mutterunternehmen entfaltet und mithin unter die Begriffe „Befreiung“ oder „Vereinfachung“ i.S.v. Art. 40 Richtlinie 2013/34/EU subsumiert werden könnte, handelt es sich nach dem Wortlaut des Art. 29a Abs. 7 Richtlinie 2013/34/EU („[...] wird davon ausgegangen, dass es die Anforderungen [...] erfüllt“) nicht um eine Befreiungsvorschrift, die das Mutterunternehmen von der Pflicht zur Aufstellung eines Einzelberichts befreit. Vielmehr wird fingiert, dass die dem Grunde nach bestehende Pflicht durch die Aufstellung eines Konzernberichts erfüllt wird.</p> <p>Gemäß Art. 29a Abs. 4 Richtlinie 2013/34/EU ist in einem konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht bei erheblichen Unterschieden zwischen Auswirkungen, Risiken und Chancen der Gruppe und denen eines oder mehrerer Tochterunternehmen auf die jeweiligen Besonderheiten getrennt einzugehen. Da der Konzernbericht insofern etwaige Besonderheiten eines Mutterunternehmens ohnehin enthalten muss, erscheint die Aufstellung eines separaten Nachhaltigkeitsberichts eines obersten Mutterunternehmens von öffentlichem Interesse entbehrlich.</p> <p>Wir regen an, dies bei der Umsetzung in deutsches Recht klarzustellen.</p>
<p>Die CSRD regelt die Pflichten bezüglich der Nachhaltigkeitsberichterstattung für Mutterunternehmen, die auch einen konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht erstellen abweichend zur Lageberichterstattung.</p> <p>Während für die Lageberichterstattung eine separate und eine zusammengefasste Berichterstattung möglich ist (vgl. Art. 29 Abs. 3 Richtlinie 2013/34/EU), ist ein</p>	Wir regen an, bei der Umsetzung in deutsches Recht eine vereinheitlichende Klarstellung im Hinblick auf die Angaben nach Art. 8 der Taxonomie-Verordnung aufzunehmen. Sofern der Gesetzgeber im Hinblick auf die vorhergehende Frage der Auffassung ist, dass ein oberstes Mutterunternehmen von öffentlichem Interesse nicht von der Pflicht zur Aufstellung eines separaten Nachhaltigkeitsberichts befreit wird,

Regelung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD)	Anmerkung
<p>Mutterunternehmen im Falle der Nachhaltigkeitsberichterstattung von der Pflicht zur Erstellung eines Berichts auf Ebene der Mutter befreit.</p> <p>Eine Einschränkung ergibt sich im Hinblick auf die Berichterstattung zu den Risiken im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten. Nach Art. 29a Abs. 4 Richtlinie 2013/34/EU gilt: Stellt das Bericht erstattende Unternehmen erhebliche Unterschiede zwischen den Risiken für die Gruppe oder Auswirkungen der Gruppe und den Risiken für ein oder mehrere Tochterunternehmen oder Auswirkungen eines oder mehrerer Tochterunternehmen fest, so muss es ggf. ein hinreichendes Verständnis der Risiken für das betreffende bzw. die betreffenden Tochterunternehmen und Auswirkungen des betreffenden Tochterunternehmens bzw. der betreffenden Tochterunternehmen vermitteln.</p> <p>Zu der Darstellung der Risiken gehören grundsätzlich wohl auch die wichtigsten Abhängigkeiten und die Art und Weise, wie die Risiken gesteuert werden, sowie Indikatoren, die für die genannte Offenlegung relevant sind (vgl. Art. 29 Abs. 1 Buchstabe g und h Richtlinie 2013/34/EU).</p> <p>Die Neuregelung durch die CSRD entspricht damit nicht der aktuellen Rechtslage im Hinblick auf die nichtfinanzielle Erklärung.</p> <p>Derzeit gilt: „Sofern das Mutterunternehmen verpflichtet ist, eine nichtfinanzielle Erklärung für die Gesellschaft sowie eine nichtfinanzielle Konzernklärung abzugeben, können im Falle der Zusammenfassung von Lagebericht und Konzernlagebericht auch die nichtfinanziellen Erklärungen zusammengefasst werden (§ 315b Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 298 Abs. 2 HGB). Im Fall eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts ist eine zusammengefasste Berichterstattung auch dann möglich, wenn die Lageberichte nicht zusammengefasst wurden. In beiden Fällen muss hervorgehen, welche Angaben sich auf den Konzern und welche Angaben sich auf das Mutterunternehmen beziehen.“ (IDW Positionspapier: Pflichten und Zweifelsfragen zur nichtfinanziellen Erklärung als Bestandteil der Unternehmensführung, S. 10).</p> <p>Für die Befreiung von Mutterunternehmen bzgl. der Angaben nach Art. 8 der Taxonomie-Verordnung werden derzeit im Hinblick auf die Befreiung des Mutterunternehmens zwei Sichtweisen diskutiert. Erstere setzt voraus, dass das zu befreiende (Mutter-)Unternehmen als Tochterunternehmen in einen übergeordneten Konzernlagebericht einbezogen wird. Eine „Selbstbefreiung“ des obersten Mutterunternehmens ist nach dieser Sichtweise nicht möglich, da das oberste Mutterunternehmen sowohl nach § 289b als auch nach § 315b HGB zur Erstellung einer nichtfinanziellen Berichterstattung verpflichtet ist. Die zweite Sichtweise stellt darauf ab, dass seitens des EU-Gesetzgebers keine doppelte Berichtspflicht für das oberste Mutterunternehmen intendiert ist (vgl. IDW, Besonderheiten bei der Berichterstattung nach Art. 8 der Taxonomie-Verordnung, Fragen und Antworten (Teil 2, zuletzt aktualisiert am</p>	<p>hätte dies Implikationen auf die entsprechenden Regelungen zur Zusammenfassung eines Nachhaltigkeitsberichts mit dem Konzernnachhaltigkeitsbericht.</p>

Regelung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD)	Anmerkung
07.02.2023, S. 12). Die letztgenannte Auffassung entspricht auch der Neuregelung durch die CSRD in Art. 29a Abs. 4 Richtlinie 2013/34/EU.	
Richtlinie 2013/34/EU, Art. 29b Abs. 2 Unterabs. 2 Buchstabe b	
<p>Gemäß Art. 29b Abs. 2 Unterabs. 2 Buchstabe b Richtlinie 2013/34/EU sollen Sozial- und Menschenrechtsfaktoren wie die Gleichbehandlung und Chancengleichheit für alle, einschließlich Geschlechtergerechtigkeit und gleichem Lohn bei gleichwertiger Arbeit, Ausbildung und Kompetenzentwicklung, Beschäftigung und Inklusion von Menschen mit Behinderungen, Maßnahmen gegen Gewalt und Belästigung am Arbeitsplatz sowie Vielfalt Teil der Nachhaltigkeitsberichterstattung sein.</p> <p>Gemäß § 21 EntgTranspG müssen Arbeitgeber mit i.d.R. mehr als 500 Beschäftigten, die zur Erstellung eines Lageberichts (§ 289) HGB verpflichtet sind, alle drei bzw. fünf Jahre einen Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit erstellen. In diesem müssen sie 1. ihre Maßnahmen zur Förderung der Gleichstellung von Frauen und Männern und deren Wirkungen, 2. ihre Maßnahmen zur Herstellung von Entgeltgleichheit für Frauen und Männer darstellen sowie 3. aufgeschlüsselt nach Geschlecht a. die durchschnittliche Gesamtzahl der Beschäftigten sowie b. die durchschnittliche Zahl der Vollzeit- und Teilzeitbeschäftigten darstellen. Sofern keine Maßnahmen gemäß Nr. 1 oder 2 durchgeführt werden, ist dies zu begründen.</p>	<p>In dem Standardentwurf ESRS S1 sprechen folgende Formulierungen für eine Abdeckung der Anforderungen des § 21 EntgTranspG:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ESRS 2 SBM-2 „Interests and views of stakeholder“ - S1-1 Policies related to own workforce - S1-6 „Characteristics of the Undertaking’s Employees“, - S1-9 „Diversity indicators“, - S1-16 „Compensation indicators (pay gap and total compensation)“ <p>Wir regen an, bei der Umsetzung in deutsches Recht § 22 EntgTranspG wie folgt ergänzen: „(2a) Arbeitgeber, die einen Nachhaltigkeitsbericht oder einen Konzernnachhaltigkeitsbericht gemäß den Vorschriften des Handelsgesetzbuches erstellen und offenlegen müssen bzw. von dieser Pflicht aufgrund der Einbeziehung in einen Konzernnachhaltigkeitsbericht befreit sind, sind von der Pflicht zur Erstellung des Berichts zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit für die betroffenen Berichtsjahre befreit.“</p>
Richtlinie 2013/34/EU, Art. 29d	
<p>Gemäß der deutschsprachigen Fassung des Art. 29d Richtlinie 2013/34/EU sind (Mutter-)Unternehmen, die in den persönlichen Anwendungsbereich von Art. 19a bzw. Art. 29a Richtlinie 2013/34/EU fallen, durch die EU-Mitgliedstaaten dazu zu verpflichten, ihre (Konzern-)Lageberichte im xhtml-Format aufzustellen (Berichtsformat gemäß Art. 3 der ESEF-Verordnung).</p> <p>Im Erwägungsgrund 55 der CSRD zur Vorgabe des ESEF-Formats für den Lagebericht wird hierzu Folgendes ausgeführt:</p> <p>„(55) [...] Die Nutzer von Nachhaltigkeitsinformationen erwarten zunehmend, dass diese Informationen in digitalem Format auffindbar, vergleichbar und maschinenlesbar sind. Die Mitgliedstaaten sollten vorschreiben können, dass Unternehmen, die den Anforderungen der Richtlinie 2013/34/EU an die Nachhaltigkeitsberichterstattung unterliegen, ihre Lageberichte der Öffentlichkeit kostenlos auf ihren Websites zugänglich machen. [...] Unternehmen sollten daher dazu verpflichtet werden, den Lagebericht im elektronischen Berichtsformat gemäß Artikel 3 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 der Kommission [...] zu erstellen und [die] Nachhaltigkeitsberichterstattung, einschließlich der nach Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852 erforderlichen Angaben, im Einklang mit dem elektronischen Berichtsformat gemäß</p>	<p>Unserer Auffassung nach ist die Verwendung des Begriffs „aufzustellen“ eine unzutreffende Übersetzung des in der englischsprachigen Richtlinienfassung an dieser Stelle verwendeten Begriffs „prepare“:</p> <p>„Article 29d Single electronic reporting format 1. Undertakings subject to the requirements of Article 19a of this Directive shall prepare their management report in the electronic reporting format specified in Article 3 of Commission Delegated Regulation (EU) 2019/815 [...] and shall mark up their sustainability reporting, including the disclosures provided for in Article 8 of Regulation (EU) 2020/852, in accordance with the electronic reporting format specified in that Delegated Regulation.“</p> <p>Die Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten im xhtml-Format ist der richtige Weg, diese Informationen der Öffentlichkeit vergleichbar und maschinenlesbar zur Verfügung zu stellen. Hiervon klar zu unterscheiden ist der Prozess der Aufstellung von Abschlüssen und Lageberichten, und zwar auch in digitaler Form.</p> <p>Das in § 245 HGB (für den Abschluss) verankerte Schriftform- und Unterzeichnungserfordernis (mit qualifizierter elektronischer Signatur gemäß § 126b BGB) setzt ein</p>

Regelung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD)	Anmerkung
<p>der genannten Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 auszuzeichnen, sobald dies entsprechend festgelegt wurde.“ (Hervorhebungen hinzugefügt)</p>	<p>(programmunabhängig) eindeutig darstellbares Datei-Format voraus (sowohl für Texte, Bilanz- und GuV-Gliederungen, für Bilder als auch für tabellarische Darstellungen im Anhang oder Lagebericht). Dies ist notwendig, um eine Datei eindeutig, d.h. sowohl bildlich (Darstellungsform und Format) als auch inhaltlich rechtlich verbindlich autorisieren zu können.</p> <p>Die rechtsverbindliche Autorisierung der Darstellungsform ist im xhtml-Format nicht möglich. Dieses Format gewährleistet keine authentische Darstellung der Inhalte, sondern ermöglicht lediglich deren endgeräteabhängige Wiedergabe. Aus diesem Grund ist das xhtml-Format für notarielle Urkunden im elektronischen Format unzulässig. Für die Führung notarieller Akten und Verzeichnisse (NotAktVV) in elektronischer Form wird daher in § 35 Abs. 4 Satz 1 NotAktVV zwingend die Verwendung des für die Langzeitarchivierung geeigneten PDF-Formats gefordert.</p> <p>Sollen Lageberichte im ESEF-Format und damit im xhtml-Format „aufgestellt“ werden, ergibt sich ferner das Problem, dass dies ausschließlich mit qualifizierter elektronischer Signierung von zip-Dateien (xhtml-Dateien einschließlich Dateistruktur und xbrl-Dateien) möglich ist. Die elektronische Signierung von zip-Dateien (Containerformat zip) führt dazu, dass elektronische Unterschriften von Abschlüssen im xhtml-Format durch Öffnen der zip-Dateien (Öffnen des Containerformats für den Lesezugriff) invalide werden, d.h. als ungültig klassifiziert werden. Darüber hinaus verweisen wir auf die notwendigen Folgeänderungen der Aufbewahrungspflichten gemäß § 257 HGB zu Originaldokumenten.</p> <p>Entsprechend der notariellen Praxis regen wir an, die Verwendung des PDF-Formats (mit Eignung für die Langzeitarchivierung) für die elektronische Aufstellung von Abschluss und Lagebericht mit eingebetteten xhtml-Dateien (Anlage des PDF-Dokuments) vorzuschreiben.</p> <p>Bei der Umsetzung der CSRD ins deutsche Recht sollte von „Erstellung“ statt von „Aufstellung“ von in das ESEF-Format überführten Wiedergaben des Abschlusses und des Lageberichts gesprochen werden.</p>
Richtlinie 2013/34/EU, Art. 34 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchstabe aa	
<p>Gemäß Art. 34 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchstabe aa Richtlinie 2013/34/EU hat/haben der/die Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft(en) ferner ggf. ein Urteil auf der Grundlage eines Auftrags zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit darüber abzugeben, ob die Nachhaltigkeitsberichterstattung mit den Anforderungen dieser Richtlinie übereinstimmt, einschließlich der Frage, ob die Nachhaltigkeitsberichterstattung mit den nach Art. 29b oder Art. 29c angenommenen Standards für die Berichterstattung übereinstimmt, und über das vom Unternehmen durchgeführte Verfahren zur Ermittlung von Informationen, über die nach diesen Standards für die Berichterstattung Bericht zu erstatten ist, ob die Anforderung zur Auszeichnung der</p>	<p>Wir regen an, bei der Umsetzung in deutsches Recht – wie bei anderen Pflichtprüfungen auch – einen Verweis auf die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers gemäß § 323 HGB einschließlich der Haftungsbeschränkung aufzunehmen. Der Gesetzgeber kann sich hierbei an den Regelungen für Vorbehaltsaufgaben für Wirtschaftsprüfer orientieren: Bspw. enthält § 258 Abs. 5 Satz 1 AktG für den Sonderprüfer wegen unzulässiger Unterbewertung folgenden Verweis auf § 323 HGB: „[...]“ und § 323 des Handelsgesetzbuches über die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers gelten sinngemäß.“ Auch für die Prüfung der Kapitalerhöhungsbilanz bestimmt § 57e Abs. 3 Satz 2 GmbHG etwa „Im Übrigen sind [...] die §§ 321 und 323 des</p>

Regelung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD)	Anmerkung
<p>Nachhaltigkeitsberichterstattung im Einklang mit Art. 29d eingehalten wird und ob die Anforderungen an die Berichterstattung nach Art. 8 der Verordnung (EU) 2020/852 eingehalten werden.</p>	<p>Handelsgesetzbuches [...] anzuwenden.“ Damit wäre eine entsprechende Anwendung des § 323 HGB kraft Gesetzesverweises die Folge. Der Gesetzgeber kann auch – ähnlich wie in der CSRD angelegt – die Pflichtprüfung nach § 316 HGB auf die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung ausweiten (mit einer geringeren Prüfungstiefe), so dass § 323 HGB unmittelbar auch diese Prüfungstätigkeit erfassen würde.</p>
Richtlinie 2013/34/EU, Art. 40a	
<p>Gemäß Art. 40a Abs. 1 Unterabs. 1 Richtlinie 2013/34/EU schreibt ein Mitgliedstaat vor, dass ein in seinem Hoheitsgebiet niedergelassenes Tochterunternehmen, dessen oberstes Mutterunternehmen dem Recht eines Drittlandes unterliegt, einen Nachhaltigkeitsbericht offengelegt und zugänglich macht, der die in Art. 29a Abs. 2 Buchstabe a Ziffern iii bis v, Buchstaben b bis f und ggf. Buchstabe h aufgeführten Informationen auf Gruppenebene dieses obersten Drittland-Mutterunternehmens enthält.</p> <p>Gemäß Art. 40a Abs. 1 Unterabs. 3 Richtlinie 2013/34/EU schreibt ein Mitgliedstaat vor, dass eine in seinem Hoheitsgebiet ansässige Zweigniederlassung, die eine Zweigniederlassung eines dem Recht eines Drittlands unterliegenden Unternehmens ist, das entweder nicht Teil einer Gruppe ist oder auf oberster Ebene von einem Unternehmen gehalten wird, das nach dem Recht eines Drittlands geschaffen wurde, einen Nachhaltigkeitsbericht offenlegt und zugänglich macht, der die in Art. 29a Abs. 2 Buchstabe a Ziffern iii bis v, Buchstaben b bis f und ggf. Buchstabe h aufgeführten Informationen auf Gruppenebene oder, falls dies nicht zutrifft, auf Einzelebene des Drittlandunternehmens enthält.</p> <p>Gemäß Art. 40a Abs. 1 Unterabs. 4 Richtlinie 2013/34/EU gilt die in Unterabs. 3 genannte Vorschrift für eine Zweigniederlassung nur, wenn das Drittlandunternehmen kein Tochterunternehmen i.S. von Unterabs. 1 hat und die Zweigniederlassung im vorangegangenen Geschäftsjahr Nettoumsatzerlöse von mehr als 40 Mio. EUR erzielt hat.</p> <p>Gemäß Art. 40a Abs. 1 Unterabs. 4 Richtlinie 2013/34/EU gelten die Unterabs. 1 und 3 nur für die in diesen Unterabsätzen genannten Tochterunternehmen oder Zweigniederlassungen, wenn das Drittlandunternehmen auf konsolidierter Ebene oder, falls dies nicht zutrifft, auf Gruppenebene in den beiden letzten aufeinander folgenden Geschäftsjahren in der EU Nettoumsatzerlöse von jeweils mehr als 150 Mio. EUR erzielt hat.</p> <p>Gemäß Art. 40a Abs. 1 Unterabs. 5 Richtlinie 2013/34/EU können die Mitgliedstaaten von den in den Unterabs. 1 und 3 genannten Tochterunternehmen oder Zweigniederlassungen verlangen, dass sie ihnen Angaben über die von den Drittlandunternehmen in ihrem Gebiet und in der EU erzielten Nettoumsatzerlöse übermitteln.</p>	

Regelung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD)	Anmerkung
<p>Art. 40a Abs. 1 Unterabs. 1 Richtlinie 2013/34/EU enthält keine Konkretisierung, wie die Nettoumsatzerlöse, die in der EU erzielt wurden, zu ermitteln sind.</p>	<p>Bezüglich der Ermittlung der Nettoumsatzerlöse, die in der EU erzielt wurden, könnte auf die Realisierung der Umsatzerlöse bei den jeweiligen rechtlichen Einheiten mit einem satzungsmäßigen Sitz in der EU abgestellt werden.</p> <p>Es ist jedoch davon auszugehen, dass mit dieser Vorschrift diejenigen Unternehmen verpflichtet werden sollen, die zwar in der EU nur eine überschaubare Präsenz unterhalten, jedoch einen erheblichen Umsatz innerhalb der EU erzielen. Es ist daher zu vermuten, dass Nettoumsatzerlöse dann als „in der Union erzielt“ gelten, wenn eine Ware in die EU geliefert oder eine Dienstleistung in der EU erbracht wird. Dabei ist es unerheblich, ob der Umsatz von einem Drittlands-Unternehmen oder von einem in der EU ansässigen Tochterunternehmen oder einer Niederlassung generiert wird.</p> <p>In der Umsetzung dieser Anforderungen ist zu berücksichtigen, dass dem verpflichteten Tochterunternehmen bzw. der verpflichteten Zweigniederlassung die für die Beurteilung der Berichtspflicht benötigten Informationen zu Nettoumsatzerlösen in der EU ggf. nicht vorliegen. Zwar regelt Art. 40a Abs. 2 Unterabs. 3 Richtlinie 2013/34/EU, dass das betroffene Tochterunternehmen oder die betroffene Zweigniederlassung das Drittlandunternehmen auffordern, ihnen alle erforderlichen Informationen zu übermitteln, damit sie in der Lage sind, ihren Verpflichtungen nachzukommen und Art. 40a Abs. 2 Unterabs. 4 Richtlinie 2013/34/EU, dass das berichtspflichtige Tochterunternehmen bzw. die berichtspflichtige Zweigniederlassung, falls nicht alle erforderlichen Informationen zur Verfügung gestellt werden, den Nachhaltigkeitsbericht erstellt und offenlegt, der alle in seinem bzw. ihrem Besitz befindlichen, erlangten oder erworbenen Informationen enthält, und eine Erklärung abgibt, aus der hervorgeht, dass das Drittlandunternehmen die erforderlichen Informationen nicht bereitgestellt hat. Eine Regelung für den Fall, dass eine Berichtspflicht seitens der Tochterunternehmen bzw. Zweigniederlassungen mangels Informationen bzgl. der Nettoumsatzerlöse in der EU nicht ermittelt werden kann, ist nicht geregelt.</p> <p>Wir regen an, dies bei der Umsetzung in deutsches Recht unter Berücksichtigung der genannten Informationsbeschränkungen klarzustellen.</p>
<p>Art. 40a Richtlinie 2013/34/EU enthält keine Konkretisierung, welches Tochterunternehmen bzw. welche Zweigniederlassung den Bericht nach Art. 40a Abs. 1 Richtlinie 2013/34/EU veröffentlichen muss.</p>	<p>Die mangelnde Konkretisierung könnte dazu führen, dass alle in der EU ansässigen Tochterunternehmen bzw. alle in der EU befindlichen Zweigniederlassungen desselben Konzerns bzw. Unternehmens mit Sitz außerhalb der EU denselben Bericht veröffentlichen müssen.</p> <p>Wir regen an, bei der Umsetzung in deutsches Recht klarzustellen, welches Tochterunternehmen bzw. welche Zweigniederlassung zur Veröffentlichung des Berichts i.S.v. Art. 40a Richtlinie 2013/34/EU verpflichtet ist.</p>
Richtlinie 2013/34/EU, Art. 48i	
<p>Gemäß Art. 48i Abs. 1 Unterabs. 1 Richtlinie 2013/34/EU gestatten die Mitgliedstaaten es einem EU-Tochterunternehmen, das Art. 19a oder Art. 29a unterliegt und</p>	

Regelung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD)	Anmerkung
<p>dessen Mutterunternehmen nicht den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats unterliegt, bis zum 6. Januar 2030 eine konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß den Anforderungen des Art. 29a zu erstellen, der alle EU-Tochterunternehmen dieses Mutterunternehmens einschließt, die Art. 19a oder Art. 29a unterliegen.</p> <p>Gemäß Art. 48i Abs. 1 Unterabs. 2 Richtlinie 2013/34/EU gestatten die Mitgliedstaaten bis zum 6. Januar 2030, dass die in Unterabs. 1 des Abs. 1 genannte konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung die in Art. 8 Verordnung (EU) 2020/852 festgelegten Offenlegungen enthält, die sich auf die Tätigkeiten aller EU-Tochterunternehmen des in Unterabs. 1 des Abs. 1 genannten Mutterunternehmens beziehen, die Art. 19a oder Art. 29a der Richtlinie 2013/34/EU unterliegen.</p>	
<p>Die Übergangsbestimmung des Art. 48i Abs. 1 Richtlinie 2013/34/EU soll bis zum 6. Januar 2030 gelten.</p>	<p>Ob sich dieses Datum auf</p> <ul style="list-style-type: none"> - den Beginn oder das Ende eines Geschäftsjahres, - das Aufstellungsdatum oder - das Veröffentlichungsdatum <p>bezieht, bleibt unklar.</p> <p>Wir regen an, bei der Umsetzung in deutsches Recht das Ende der Gültigkeit der Übergangsbestimmung analog den Formulierungen in Art. 5 CSRD klarzustellen.</p> <p>Beispiel: „Für Geschäftsjahre, die vor dem 6. Januar 2030 enden/beginnen,...“</p>
<p>Gemäß Art. 48i Abs. 4 Richtlinie 2013/34/EU gilt für die Zwecke der in Art. 19a Abs. 9 und Art. 29a Abs. 8 vorgesehenen Befreiung die Berichterstattung gemäß Abs. 1 des Art. 48i als Berichterstattung eines Mutterunternehmens auf Gruppenebene in Bezug auf die in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen. Die Berichterstattung gemäß Abs. 1 Unterabs. 2 des Art. 48i gilt als Erfüllung der Bedingungen in Art. 19a Abs. 9 Unterabs. 2 Buchstabe c bzw. in Art. 29a Abs. 8 Unterabs. 2 Buchstabe c.</p>	<p>Der Wortlaut des Art. 48i Abs. 1 Richtlinie 2013/34/EU spricht dafür, dass in diesen „kombinierten“ Konzernbericht nur die „Unions-Tochterunternehmen“ einschließlich ihrer mittelgroßen und großen EU-Tochterunternehmen einzubeziehen sind.</p> <p>Nach unserem Verständnis der Erleichterungsvorschrift sowie unter Beachtung des Verweises auf Art. 29a sind in einen solchen „kombinierten“ Bericht jedoch sämtliche nach Art. 19a oder Art. 29a Richtlinie 2013/34/EU berichtspflichtige EU-Tochterunternehmen einschließlich aller ihrer Tochterunternehmen, unabhängig von Größe und Sitz, einzubeziehen.</p> <p>Dies folgt u.E. daraus, dass ein EU-Tochterunternehmen, welches zugleich Mutterunternehmen ist, nach Art. 29a Richtlinie 2013/34/EU verpflichtet ist, einen konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht unter Einbeziehung sämtlicher Tochterunternehmen, unabhängig von Sitz und Größe, aufzustellen. Eine Befreiung von dieser Pflicht durch Inanspruchnahme von Art. 48i Abs. 4 Richtlinie 2013/34/EU erscheint sachlogisch nur dann gerechtfertigt, wenn in den „kombinierten“ Nachhaltigkeitsbericht nach Art. 48i Richtlinie 2013/34/EU auch diese Tochterunternehmen des berichtspflichtigen EU-Tochterunternehmens einbezogen werden. Art. 48i Richtlinie 2013/34/EU stellt u.E. eine Erleichterung zur Reduzierung der Berichtsanzahl dar, soll aber nicht dazu führen, dass der Konsolidierungskreis von berichtspflichtigen Tochterunternehmen insgesamt reduziert wird.</p>

Regelung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD)	Anmerkung
<p>Die Übergangsvorschrift des Art. 48i Richtlinie 2013/34/EU fordert die Erstellung einer konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß den Anforderungen des Art. 29a Richtlinie 2013/34/EU.</p> <p>Art. 29a Abs. 1 Richtlinie 2013/34/EU fordert die Aufnahme von Angaben, die für das Verständnis der Auswirkungen der Gruppe auf Nachhaltigkeitsaspekte sowie das Verständnis der Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage der Gruppe erforderlich sind.</p> <p>Eine „Gruppe“ ist gemäß Art. 2 Nr. 11 Richtlinie 2013/34/EU ein Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen.</p>	<p>Wir regen an, dies bei der Umsetzung in deutsches Recht klarzustellen.</p> <p>Die wortgetreue Auslegung der Regelungen würde dazu führen, dass in dem Bericht nach Art. 48i Richtlinie 2013/34/EU, der nur die Tätigkeiten des Mutterunternehmens und aller EU-Tochterunternehmen umfasst, demgegenüber in diesen Bericht jedoch Angaben aufzunehmen sind, die für das Verständnis der Auswirkungen der Gruppe auf Nachhaltigkeitsaspekte bzw. das Verständnis von Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf die Gruppe erforderlich sind (und diese Gruppe umfasst definitionsgemäß auch Nicht-EU-Tochterunternehmen).</p> <p>Wir regen an, bei der Umsetzung in deutsches Recht klarzustellen, dass der Bericht nach Art. 48i Richtlinie 2013/34/EU solche Angaben zu enthalten hat, die für das Verständnis der Auswirkungen der in diesen Bericht einbezogenen Unternehmen als Gruppe auf Nachhaltigkeitsaspekte sowie das Verständnis der Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage der einbezogenen Unternehmen als Gruppe erforderlich sind.</p> <p>Weiterhin sollte klargestellt werden, ob die geforderten Informationen aggregiert (bzw. kombiniert) werden müssen oder ob eine Konsolidierung der Informationen i.S. des Art. 24 Richtlinie 2013/34/EU zu erfolgen hat. Dies ist insb. für KPIs relevant, die sich auf Zahlen aus der Finanzberichterstattung beziehen (z.B. „energy intensity per net turnover“).</p>
Art. 2 CSRD: Änderung der Richtlinie 2004/109/EG³	
Richtlinie 2004/109/EG, Art. 4 Unterabs. 5	
<p>Gemäß Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 Richtlinie 2004/109/EG wird der Lagebericht eines Emittenten gemäß den Artt. 19, 19a und 20 und 29d Abs. 1 Richtlinie 2013/34/EU aufgestellt und umfasst die gemäß Art. 8 Abs. 4 Verordnung (EU) 2020/852 angenommenen Spezifikationen, wenn er von den in diesen Bestimmungen genannten Unternehmen aufgestellt wird.</p> <p>Gemäß Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 Richtlinie 2004/109/EG, wird – wenn der Emittent verpflichtet ist, einen konsolidierten Abschluss aufzustellen – der konsolidierte Lagebericht gemäß den Artt. 29 und 29a und 29d Abs. 2 Richtlinie 2013/34/EU aufgestellt und umfasst die gemäß Art. 8 Abs. 4 Verordnung (EU) 2020/852 angenommenen Spezifikationen, wenn er von den in diesen Bestimmungen genannten Unternehmen aufgestellt wird.</p> <p>Somit verpflichtet Art. 4 Abs. 5 Richtlinie 2004/109/EG i.V.m. Art. 19a und Art. 29a Richtlinie 2013/34/EU Drittlands-Emittenten zur Erstellung eines (konsolidierten)</p>	<p>Da für Drittlands-Emittenten, die Kleinstunternehmen i.S.v. Art. 3 Abs. 1 Richtlinie 2013/34/EU sind, keine Erleichterung zum Erstanwendungszeitpunkt in Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 3 Richtlinie 2022/2464 festgeschrieben ist, muss von einer Erstanwendung in 2024 ausgegangen werden.</p> <p>Die Systematik der Richtlinie 2022/2464 legt jedoch nahe, dass Drittlands-Emittenten, die Kleinstunternehmen i.S.v. Art. 3 Abs. 1 Richtlinie 2013/34/EU sind, nicht von der Berichtspflicht betroffen sind.</p> <p>Wir regen an, dies bei der Umsetzung in deutsches Recht klarzustellen.</p>

³ Richtlinie 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Dezember 2004 zur Harmonisierung der Transparenzanforderungen in Bezug auf Informationen über Emittenten, deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt zugelassen sind, und zur Änderung der Richtlinie 2001/34/EG.

Regelung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD)	Anmerkung
<p>Nachhaltigkeitsberichts. Dabei sieht die Richtlinie 2004/109/EG – anders als die Richtlinie 2013/34/EU – keinen Ausschluss von Kleinstunternehmen vor.</p> <p>Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 3 Richtlinie 2022/2464 führt jedoch für auf am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnende Geschäftsjahre lediglich Emittenten auf, die kleine und mittlere Unternehmen i.S.v. Art. 3 Abs. 2 und 3 Richtlinie 2013/34/EU sind und bei denen es sich nicht um Kleinstunternehmen i.S.v. Art. 3 Abs. 1 Richtlinie 2013/34/EU handelt.</p>	
Art. 3 CSRD: Änderungen der Richtlinie 2006/43/EG⁴	
Richtlinie 2006/43/EG, Art. 10 Abs. 1	
<p>Gemäß Art. 10 Abs. 1 Unterabs. 1 Richtlinie 2006/43/EG wird eine mindestens dreijährige praktische Ausbildung durchgeführt, die u.a. die Prüfung von Jahresabschlüssen, konsolidierten Abschlüssen oder ähnlichen Abschlüssen zum Gegenstand hat, um die Fähigkeit zur praktischen Anwendung der in der Eignungsprüfung getesteten theoretischen Kenntnisse zu gewährleisten. Diese praktische Ausbildung wird zu mindestens zwei Dritteln bei einem in einem Mitgliedstaat zugelassenen Abschlussprüfer oder einer in einem Mitgliedstaat zugelassenen Prüfungsgesellschaft absolviert.</p> <p>Gemäß Art. 10 Abs. 1 Unterabs. 2 Richtlinie 2006/43/EG bestehen mindestens acht Monate der praktischen Ausbildung nach Abs. 1 in der Bestätigung jährlicher oder konsolidierter Nachhaltigkeitsberichterstattung oder anderen nachhaltigkeitsbezogenen Leistungen, falls der Abschlussprüfer oder der Auszubildende auch zur Durchführung der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen werden soll.</p>	<p>Wir regen an, bei der Umsetzung in deutsches Recht in den Gesetzesmaterialien eindeutig zum Ausdruck zu bringen, dass die achtmonatige praktische Ausbildung gemäß Art. 10 Abs. 1 Unterabs. 2 Richtlinie 2006/43/EG eine Teilmenge der gemäß Art. 10 Abs. 1 Unterabs. 1 Richtlinie 2006/43/EG geforderten mindestens dreijährigen praktischen Ausbildung und keine zusätzliche Anforderung ist.</p>
Richtlinie 2006/43/EG, Art. 14a	
<p>Gemäß Art. 14a Unterabs. 1 Richtlinie 2006/43/EG stellen die Mitgliedstaaten sicher, dass Abschlussprüfer, die vor dem 1. Januar 2024 für die Durchführung von Abschlussprüfungen zugelassen oder anerkannt wurden, nicht den Anforderungen von Art. 7 Abs. 2, Art. 8 Abs. 3, Art. 10 Abs. 1 Unterabs. 2 und Artikel 14 Abs. 2 Unterabs. 4 Richtlinie 2006/43/EG unterliegen.</p> <p>Gemäß Art. 14a Unterabs. 2 Richtlinie 2006/43/EG stellen die Mitgliedstaaten sicher, dass Personen, die am 1. Januar 2024 das in den Art. 6 bis 14 vorgesehene Zulassungsverfahren durchlaufen, nicht den Anforderungen von Art. 7 Abs. 2, Art. 8</p>	<p>Durch die CSRD wird nicht eindeutig geregelt, ab welchem Zeitpunkt das in Art. 14a Unterabs. 2 genannte in den Art. 6 bis 14 vorgesehene Zulassungsverfahren durchlaufen wird und an welchem Zeitpunkt dieses Verfahren abgeschlossen wird. Wir regen an, dies bei der Umsetzung in deutsches Recht klarzustellen. Um eine Überschneidungsfreiheit der Regelungen der einzelnen Unterabsätze des Art. 14a zu gewährleisten, sollte der Beginn des „Durchlaufens“ des Zulassungsverfahrens mit dem Eingang des Antrags auf Zulassung zum Wirtschaftsprüfungsexamen gelten. Als Abschluss des Zulassungsverfahrens sollte der Zeitpunkt der Bestellung als Wirtschaftsprüfer (Dritter Abschnitt der WPO) gelten.</p>

⁴ Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates Text von Bedeutung für den EWR.

Regelung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD)	Anmerkung
<p>Abs. 3, Art. 10 Abs. 1 Unterabs. 2 und Art. 14 Abs. 2 Unterabs. 4 unterliegen, sofern sie dieses Verfahren bis zum 1. Januar 2026 abschließen.</p> <p>Gemäß Art. 14a Unterabs. 3 Richtlinie 2006/43/EG stellen die Mitgliedstaaten sicher, dass vor dem 1. Januar 2026 zugelassene Abschlussprüfer, die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführen wollen, die erforderlichen Kenntnisse über Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Bestätigung, einschließlich der in Art. 8 Abs. 3 aufgeführten Sachgebiete, im Wege der kontinuierlichen Fortbildung nach Art. 13 erwerben.</p>	
Richtlinie 2006/43/EG, Art. 29 Abs. 2a	
<p>Gemäß Art. 29 Abs. 2a Richtlinie 2006/43/EG können die Mitgliedstaaten Personen, die Qualitätssicherungsprüfungen im Zusammenhang mit der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführen, bis zum 31. Dezember 2025 von der Anforderung befreien, über einschlägige Erfahrung auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichterstattung und der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung oder anderer nachhaltigkeitsbezogener Dienstleistungen zu verfügen.</p>	<p>Um sicherzustellen, dass die Auswahl potenzieller Personen, die Qualitätssicherungsprüfungen durchführen können, nicht unnötig eingeschränkt wird, regen wir an, bei der Umsetzung in deutsches Recht die Befreiung i.S. des Art. 29 Abs. 2 Richtlinie 2006/43/EG bei der Umsetzung der CSRD in nationales Recht in Anspruch zu nehmen.</p>
Art. 5 CSRD: Umsetzung	
Richtlinie (EU) 2022/2464, Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 1	
<p>Gemäß Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 1 Richtlinie (EU) 2022/2464 wenden die Mitgliedstaaten die erforderlichen Vorschriften an, um Art. 1 (Änderungen der Richtlinie 2013/34/EU), mit Ausnahme von Nr. 14, nachzukommen</p> <p>a) auf am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnende Geschäftsjahre</p> <p> i) für große Unternehmen i.S.v. Art. 3 Abs. 4 Richtlinie 2013/34/EU, bei denen es sich um Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S.v. Art. 2 Nr. 1 der genannten Richtlinie handelt und die am Bilanzstichtag die durchschnittliche Zahl von 500 während des Geschäftsjahres Beschäftigten überschreiten; [...]</p> <p>b) auf am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnende Geschäftsjahre</p> <p> i) für große Unternehmen i.S.v. Art. 3 Abs. 4 Richtlinie 2013/34/EU, die nicht unter Buchstabe a Ziffer i dieses Unterabsatzes fallen; [...]</p> <p>c) auf am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnende Geschäftsjahre</p> <p> i) für kleine und mittlere Unternehmen i.S.v. Art. 3 Abs. 2 und 3 Richtlinie 2013/34/EU, die Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S.v. Art. 2 Nr. 1 Buchstabe a der genannten Richtlinie sind und bei denen es sich nicht um Kleinstunternehmen i.S.v. Art. 3 Abs. 1 der genannten Richtlinie handelt;</p> <p> ii) für kleine und nicht komplexe Institute gemäß der Definition in Art. 4 Abs. 1 Nr. 145 Verordnung (EU) Nr. 575/2013, sofern sie große Unternehmen i.S.v.</p>	

Regelung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD)	Anmerkung
<p>Art. 3 Abs. 4 Richtlinie 2013/34/EU sind oder kleine und mittlere Unternehmen i.S.v. Art. 3 Abs. 2 und 3 der genannten Richtlinie sind, die Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S.v. Art. 2 Nr. 1 Buchstabe a der genannten Richtlinie sind und bei denen es sich nicht um Kleinstunternehmen i.S.v. Art. 3 Abs. 1 der genannten Richtlinie handelt [...]</p>	
<p>Kleine und mittlere Unternehmen, die kapitalmarktorientiert (§ 264d HGB) sind, fallen somit ab dem kalenderjahrgleichen Geschäftsjahr 2026 unter die Berichtspflichten der CSRD.</p>	<p>Nach den Regelungen des § 267 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 264d HGB gelten solche Unternehmen stets als groß.</p> <p>Die CSRD verweist bei der Bestimmung der Größenmerkmale allein auf die Richtlinie 2013/34/EU (ohne Fiktion).</p> <p>Zur Umsetzung der Vorgaben zur zeitlich gestaffelten Anwendung in deutsches Recht, wäre klarzustellen, dass die Fiktion des § 267 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 264d HGB für Zwecke der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD nicht anzuwenden ist. Weiterhin wäre eine entsprechende Ausnahmeregelung zu schaffen (bspw. analog der Regelung des § 340a Abs. 1a HGB), um eine verfrühte Anwendung der CSRD auf kapitalmarktorientierte kleine und mittelgroße Unternehmen zu verhindern. Ähnliche Erwägungen sollten in Bezug auf die die Anwendbarkeit der Berichtsstandards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung für kleine und mittelgroße Unternehmen in Betracht gezogen werden.</p>
<p>Die CSRD-Berichtspflicht für kleine und nicht komplexe Institute gemäß Art. 4 Abs. 1 Nr. 145 Verordnung (EU) Nr. 575/2013 (SNCI) beginnt bei Erfüllung der Größenvoraussetzung frühestens für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Für die Berichterstattung dürfen sie gemäß Art. 19a Abs. 6 i.V.m. Art. 29c Richtlinie 2013/34/EU die Standards für kleine und mittlere Unternehmen nutzen.</p> <p>Art. 4 Abs. 1 Nr. 145 Verordnung (EU) Nr. 575/2013 hat folgende Voraussetzungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Es liegt kein großes Institut vor; b) der Gesamtwert seiner Vermögenswerte ist auf Einzelbasis oder ggf. auf konsolidierter Basis gemäß dieser Verordnung und der Richtlinie 2013/36/EU während des Vierjahreszeitraums, der dem laufenden jährlichen Berichtszeitraum unmittelbar vorangeht, im Durchschnitt kleiner oder gleich dem Schwellenwert von 5 Mrd. EUR; die Mitgliedstaaten können einen niedrigeren Schwellenwert festsetzen; c) es unterliegt keinen Anforderungen oder unterliegt vereinfachten Anforderungen in Bezug auf die Sanierungs- und Abwicklungsplanung im Einklang mit Art. 4 Richtlinie 2014/59/EU; d) seine Handelsbuchtätigkeiten werden als von geringem Umfang i.S. des Art. 94 Abs. 1 eingestuft; e) der Gesamtwert der Derivatepositionen des Instituts, die mit Handelsabsicht gehalten werden, übersteigt nicht 2 % seiner gesamten bilanziellen und 	<p>Gemäß § 340a Abs. 1a HGB hat ein Kreditinstitut seinen Lagebericht um eine nichtfinanzielle Erklärung zu erweitern, wenn es in entsprechender Anwendung des § 267 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 bis 5 HGB als groß gilt und im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigt.</p> <p>Durch die Neuregelung der CSRD könnten derzeit zur nichtfinanziellen Berichterstattung verpflichtete SNCI für zwei Jahre von der Pflichtberichterstattung ausgenommen oder zur Anwendung der Full-ESRS gezwungen sein.</p> <p>Aufgrund der derzeit noch in Entwicklung befindlichen Standards für kleine und mittlere Unternehmen (Art. 29c Richtlinie 2013/34/EU) sollte für den Übergangszeitraum (am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnende Geschäftsjahre) für SNCI die Anwendung der bisherigen Regelungen i.S. des CSR-RUG vorgeschrieben sein.</p> <p>Wir regen an, bei der Umsetzung in deutsches Recht folgende Regelung in das EG-HGB aufzunehmen: „Für Kreditinstitute, die nach den Vorschriften des § 340a Abs. 1a HGB in der bis zum 31. Dezember 2023 geltenden Fassung zur nichtfinanziellen Berichterstattung für das vor oder an dem 31. Dezember 2023 beginnende Geschäftsjahr verpflichtet waren, und ein kleines und nicht komplexes Institut im Sinne des Art. 4 Abs. 1 Nr. 145 Verordnung (EU) Nr. 575/2013 am oder nach dem 31. Dezember 2023 endenden Geschäftsjahr sind, gelten die am 31. Dezember 2023 in Kraft befindlichen Regelungen des § 340a Abs. 1a HGB und der hierin verwiesenen</p>

Regelung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD)	Anmerkung
<p>außerbilanziellen Vermögenswerte; und der Gesamtwert seiner gesamten Derivatepositionen übersteigt nicht 5 %, wobei beide Werte gemäß Art. 273a Abs. 3 berechnet werden;</p> <p>f) mehr als 75 % sowohl der konsolidierten Gesamtaktiva als auch der konsolidierten Gesamtpassiva des Instituts, in beiden Fällen mit Ausnahme der gruppeninternen Risikopositionen, betreffen Tätigkeiten mit Gegenparteien, die ihren Sitz im EWR haben;</p> <p>g) das Institut verwendet keine internen Modelle, um seine Aufsichtsanforderungen gemäß dieser Verordnung zu erfüllen; hiervon ausgenommen sind Tochterunternehmen, die auf Gruppenebene entwickelte interne Modelle verwenden, sofern die Gruppe den Offenlegungspflichten nach Art. 433a oder Art. 433c auf konsolidierter Basis unterliegt;</p> <p>h) das Institut hat sich nicht bei der zuständigen Behörde gegen eine Qualifizierung als kleines und nicht komplexes Institut ausgesprochen;</p> <p>i) die zuständige Behörde hat nicht entschieden, dass das Institut auf der Grundlage einer Analyse der Größe, Verflechtung, Komplexität oder des Risikoprofils nicht als kleines und nicht komplexes Institut zu betrachten ist;</p>	<p>Paragraphen bis zum Inkrafttreten von § N.N. fort.“ Anmerkung in § N.N. müsste die nationale Umsetzung von Art. 5 Abs. 2 Buchstabe c Ziffer ii HGB enthalten sein.</p>
Richtlinie (EU) 2022/2464, Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 3	
<p>Gemäß Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 3 Richtlinie (EU) 2022/2464 wenden die Mitgliedstaaten die erforderlichen Vorschriften an, um Art. 2 (Änderung der Richtlinie 2004/109/EG) nachzukommen:</p> <p>a) auf am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnende Geschäftsjahre</p> <p style="padding-left: 20px;">i) für Emittenten i.S.v. Art. 2 Abs. 1 Buchstabe d Richtlinie 2004/109/EG, bei denen es sich um große Unternehmen i.S.v. Art. 3 Abs. 4 Richtlinie 2013/34/EU handelt und die am Bilanzstichtag die durchschnittliche Zahl von 500 während des Geschäftsjahres Beschäftigten überschreiten; [...]</p> <p>b) auf am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnende Geschäftsjahre</p> <p style="padding-left: 20px;">i) für Emittenten i.S.v. Art. 2 Abs. 1 Buchstabe d Richtlinie 2004/109/EG, bei denen es sich um große Unternehmen i.S.v. Art. 3 Abs. 4 Richtlinie 2013/34/EU handelt und die nicht unter Buchstabe a Ziffer i dieses Unterabsatzes fallen; [...]</p> <p>c) auf am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnende Geschäftsjahre</p> <p style="padding-left: 20px;">i) für Emittenten i.S.v. Art. 2 Abs. 1 Buchstabe d Richtlinie 2004/109/EG, die kleine und mittlere Unternehmen i.S.v. Art. 3 Abs. 2 und 3 Richtlinie 2013/34/EU und bei denen es sich nicht um Kleinunternehmen i.S.v. Art. 3 Abs. 1 Richtlinie 2013/34/EU handelt; [...]</p>	<p>Während die durch Richtlinie (EU) 2022/2464 geänderte Richtlinie 2013/34/EU in Art. 19a Abs. 7 eine Option zum Opt-out für KMUs und bestimmte Finanzunternehmen vorsieht, findet sich eine vergleichbare Regelung in Richtlinie 2004/109/EG nicht.</p> <p>Demzufolge haben nur in der EU ansässige kleine und mittelgroße Unternehmen, die Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des Art. 2 Nr. 1 Buchstabe a Richtlinie 2013/34/EU sind, das Recht zum Opt-Out bis 2028; in Drittstaaten ansässige kleine und mittelgroße Unternehmen, die Emittenten i.S.v. Art. 2 Abs. 1 Buchstabe d Richtlinie 2004/109/EG sind und deren Wertpapiere zum Handel an einem in einem Mitgliedstaat gelegenen oder dort betriebenen geregelten Markt zugelassen sind, haben dieses Recht nicht.</p> <p>Im Ergebnis ist die CSRD für Drittstaaten-Unternehmen nicht erst in 2028 relevant. Die Zeitleiste zur Frage 3 der Draft Commission Notice vom 19. Dezember 2022 zum Delegierten Rechtsakt zu Artikel 8 der EU-Taxonomie enthält insofern einen Formatierungsfehler, da sie die Drittlandsunternehmen pauschal unter (iv) zur Erstanwendung in 2028 ausweist. Mit Ausnahme der oben dargestellten Abweichung bei kapitalmarktorientierten KMUs gilt somit in Abhängigkeit der Größenkriterien die gleiche Zeitleiste für Unternehmen mit Sitz in der EU einerseits und für EU-Emittenten mit Sitz im Drittland andererseits.</p>

Regelung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD)	Anmerkung
	Wir regen an, dies bei der Umsetzung in deutsches Recht klarzustellen.