

Bundesministerium
der Justiz
11015 Berlin

ausschließlich per E-Mail: csrd@bmj.bund.de

Düsseldorf, 19. April 2024

628/639/616

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

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum Referentenentwurf vom 22.03.2024 für ein Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022. Der Regelungsgegenstand der Richtlinie hat als eines der Kernelemente des europäischen „Green Deal“ eine herausragende Bedeutung für die deutsche Wirtschaft und den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer. Unser Berufsstand ist gerne bereit, einen Beitrag zur Transformation hin zu einer nachhaltigen Wirtschaft zu leisten.

Im Folgenden nehmen wir zu den aus unserer Sicht wesentlichen Regelungsvorschlägen des Referentenentwurfs Stellung. Unsere Stellungnahme ist wie folgt aufgebaut: In Abschnitt A werden übergreifende Anmerkungen dargestellt. Weitere, vielfach vornehmlich technische Hinweise, die aus unserer Sicht zu einer zielgerichteten und eindeutigen Umsetzung der Richtlinie beitragen können, finden sich in Abschnitt B.

A. Übergreifende Anmerkungen

I. Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung

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

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Die Einführung einer Pflichtprüfung für Nachhaltigkeitsberichte begrüßen wir vor dem Hintergrund der erforderlichen hohen Qualität der Berichte und der Vermeidung von Greenwashing. Die Relevanz der Nachhaltigkeitsberichterstattung wird durch ihre Verlässlichkeit erhöht, die wiederum nur durch eine qualitativ hochwertige Prüfung erreicht werden kann.

Die Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 (nachfolgend kurz: CSRD) sieht vor, dass grundsätzlich der Abschlussprüfer die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführt. Sie enthält darüber hinaus 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; unter dem Begriff „Wirtschaftsprüfer“ sollen auch Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften verstanden werden) oder zusätzlich durch einen sog. unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen (nachfolgend auch kurz: Dritte) durchgeführt wird, vorausgesetzt Letztere unterliegen gleichwertigen Regularien wie der Abschlussprüfer.

Wir begrüßen, dass die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer übertragen werden soll. 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 zweifelsohne vom Wirtschaftsprüfer erfüllt. Der Aufbau einer vergleichbaren qualitätssichernden Infrastruktur durch Dritte, einschließlich einer Berufsaufsicht und eines umfassenden Systems von Qualitätsmanagement und Qualitätskontrolle, wäre mit angemessenem Zeitaufwand und zu vertretbaren Kosten kaum zu realisieren.

Die Erstellung der Unternehmensberichterstattung erfordert sowohl Finanz- als auch Nachhaltigkeits-Know-how. Studien belegen, dass die Qualität der Nachhaltigkeitsberichterstattung steigt, wenn ein Wirtschaftsprüfer diese prüft (vgl. Marten/Lorenzer, Wer soll Nachhaltigkeitsberichte prüfen?, DB 2024, S. 611; Velte, Auswahl des Prüfungsdienstleisters für Nachhaltigkeitsberichte nach der CSRD, WPg 2024, S. 1293). Der Abschlussprüfer ist darüber hinaus mit den Besonderheiten des jeweiligen Unternehmens, seines Geschäftsmodells und seiner Branche (einschließlich des regulatorischen Umfelds) vertraut. Vor diesem Hintergrund und aus Gründen der Rechtssicherheit begrüßen wir ausdrücklich die im EGHGB vorgesehene gesetzliche Regelvermutung für Geschäftsjahre, die vor dem 01.01.2025 beginnen, nach der grundsätzlich der bestellte Abschlussprüfer als Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung gilt.

Seite 3/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Zur Begründung im Einzelnen:

- (1) Wirtschaftsprüfer verfügen über das Expertenwissen und die erforderliche qualitätssichernde Infrastruktur

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

Eine qualitativ hochwertige Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung erfordert vielfältige Kompetenzen in den Bereichen Umwelt (Environment), Soziales (Social) und Unternehmensführung (Governance). Wirtschaftsprüfer führen bereits seit Jahren Prüfungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung erfolgreich durch und decken dabei grundsätzlich alle drei genannten Bereiche ab. So verfügen sie neben spezifischem Umweltwissen auch über Expertise im Bereich Social, bspw. durch Prüfungen auf die Einhaltung von Menschenrechten und Beratungen im Bereich Inklusion. Traditionell sind Wirtschaftsprüfer und speziell Abschlussprüfer zudem umfangreich in den Bereich Governance involviert. Zum einen tauschen sie sich vor allem im Rahmen der Abschlussprüfung regelmäßig mit den Führungs- und Aufsichtsgremien aus. Zum anderen verfügen Wirtschaftsprüfer mit der sog. IDW PS 980er-Reihe über etablierte und anerkannte Standards zur Prüfung von Corporate Governance-Systemen.

Die fachliche Expertise der Wirtschaftsprüfer wird durch Vorgaben an Berufsexamen und die Aus- und Fortbildung, welche in Umsetzung der CSRD explizit um nachhaltigkeitsbezogene Inhalte ergänzt werden, sichergestellt. Sofern spezifisches Expertenwissen in bestimmten Bereichen nicht beim jeweiligen Prüfer vorliegen sollte, steuert er dieses bereits heute durch interdisziplinäre Zusammenarbeit mit entsprechenden Experten bei (z.B. im Zusammenhang mit Pensionsrückstellungen oder bei der Bewertung von Verpflichtungen für Altlastensanierungen bei kontaminierten Grundstücken). Für diese Form der Zusammenarbeit hat der Berufsstand Grundsätze entwickelt, die eine hohe Prüfungsqualität sicherstellen. Durch die Einbindung von Experten ist auch die bisweilen vorgebrachte Sorge vor unzureichenden Kapazitäten unbegründet. Zwar tragen die knapp 14.000 Berufsträger die Gesamtverantwortung, die personelle Leistungsfähigkeit des Berufsstands ist aber durch die Mitarbeiter und den Zugriff auf externe Experten deutlich größer. Für WP-Praxen eröffnet sich ferner die Möglichkeit, sich selbst als Experte für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in der Rolle als Dienstleister für den Abschlussprüfer zu etablieren.

Seite 4/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Eine hochqualifizierte Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung erfordert nicht nur Kenntnisse über die unterschiedlichen Berichterstattungsanforderungen, sondern insb. prüferisches Methodenwissen. Dazu gehören neben Kenntnissen, wie die Ergebnisse externer Sachverständiger im Rahmen einer Prüfung verwertet werden dürfen, z.B. auch Kenntnisse über Dokumentationsanforderungen zur Erreichung der erforderlichen Prüfungssicherheit, über den Umgang mit geschätzten Werten oder über den Umgang mit Transaktionen mit nahestehenden Personen.

Ferner unterliegen Wirtschaftsprüfer seit jeher einer strikten Regulierung und in den letzten Jahrzehnten hat sich eine entsprechende Infrastruktur etabliert, zu der z.B. eine öffentliche externe Berufsaufsicht, externe Qualitätskontrollen und interne Qualitätsmanagementsysteme zählen. Die genannten Anforderungen müssten nach den Vorgaben der CSRD von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen in dieser Tiefe erst aufwendig, kostenintensiv und absolut gleichwertig entwickelt werden, um eine wettbewerbsneutrale Lösung („Level Playing Field“) zu sichern.

Wir begrüßen daher, dass die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten als Vorbehaltsaufgabe dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer zugewiesen werden soll.

(2) Die Prüfung durch den Abschlussprüfer fördert die Verlässlichkeit und Qualität der ganzheitlichen Unternehmensberichterstattung („Connectivity“) und sichert einen zeitgerechten Abschluss der Prüfung

Um künftige Risiken und Chancen eines Unternehmens ganzheitlich bewerten zu können, benötigen Investoren und andere Stakeholder ein vollständiges Bild der finanziellen und nachhaltigkeitsbezogenen Informationen, zu denen u.a. die Auswirkungen und Folgen des Klimawandels oder die Beachtung von Menschenrechten zählen. Eine getrennte Darstellung finanzieller und nachhaltigkeitsbezogener Informationen ist mittel- bis langfristig nicht ausreichend. Bestehende Interdependenzen sollten nachvollziehbar dargelegt werden. So werden sich z.B. erforderliche und ggf. noch ausstehende Anpassungen des Geschäftsmodells eines Unternehmens zur Erreichung klimapolitischer Ziele, wie etwa die Reduktion des CO₂-Ausstoßes, auch auf die finanzielle Situation und Stabilität eines Unternehmens auswirken.

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

Seite 5/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Rückstellung in der Bilanz, der Werthaltigkeit von damit im Zusammenhang stehenden Vermögenswerten sowie der Plausibilität von Umsatzprognosen. Diese Zusammenhänge sind am verlässlichsten erkennbar für denjenigen, der sich intensiv mit beiden Berichtswerken befasst.

Neben der Nutzung von Interdependenzen bei der Prüfung der Finanz- und der Nachhaltigkeitsberichterstattung verfügt der Abschlussprüfer aus der Prüfung der Finanzberichterstattung regelmäßig zudem bereits über ein umfassendes Verständnis von dem Unternehmen und seinem wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Umfeld sowie von seinen Prozessen und Systemen. Daher kann der Abschlussprüfer die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit der gebotenen hohen Qualität mit weniger Aufwand durchführen als andere Wirtschaftsprüfer, die sich erst in die Prozesse für die externe Berichterstattung des Unternehmens neu einarbeiten müssten.

Insbesondere von kapitalmarktorientierten Unternehmen wird zeitnah zum Geschäftsjahresende eine verlässliche Kapitalmarktinformation erwartet, die ein effizientes Zusammenspiel zwischen Unternehmen und Prüfer erfordert. Die Verantwortlichen im Unternehmen, insb. Vorstand bzw. Geschäftsführung und Aufsichtsrat, haben heute eine eingeübte Praxis zur Einhaltung der zeitgerechten Information des Kapitalmarktes, in die die Nachhaltigkeitsberichterstattung einfach integriert werden kann.

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 Prüfungsurteil 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 und Offenlegung des Abschlusses führen.

Vor diesem Hintergrund regen wir in Abschnitt B an, die Übergangsregelung des EGHGB für das Geschäftsjahr 2024, wonach der bestellte Abschlussprüfer vorbehaltlich einer anderen Wahl durch das dafür zuständige Unternehmensorgan auch der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts ist, als grundsätzliche Regelung in das HGB zu übernehmen.

II. Voraussetzungen für die Zulassung als Nachhaltigkeitsprüfer, insb. WP-Examen

Der Referentenentwurf sieht eine zusätzliche Prüfung zum Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte vor (vgl. § 13c WPO-E). Wir regen aus den folgenden Gründen eine obligatorische Integration der nachhaltigkeitsbezogenen Inhalte in das WP-

Seite 6/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Examen an. Zum einen stehen finanzielle und nachhaltigkeitsbezogene Informationen wie zuvor dargestellt nicht losgelöst nebeneinander, sondern sind eng miteinander verknüpft. Oft haben nichtfinanzielle Entwicklungen finanzielle Auswirkungen auf das berichtende Unternehmen. Zum anderen würde eine obligatorische Integration in das WP-Examen zur Entwicklung eines einheitlichen und modernen, von den Stakeholdern und der Öffentlichkeit zu Recht erwarteten neuen Berufsbilds des Wirtschaftsprüfers beitragen.

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 Nachhaltigkeitsberichtsprüfer im Berufsregister vermerkt ist, die erfolgreich eine separate Prüfung abgelegt haben. Eine Tätigkeit als gesetzlicher Abschlussprüfer sollte immer auch die Möglichkeit bieten, gleichzeitig als Nachhaltigkeitsberichtsprüfer tätig zu sein. Dies würde den zu prüfenden Unternehmen auch die Auswahl von Prüfern erleichtern und wäre ein klares Signal an die Stakeholder über die hohe Qualität der Prüfung und über den damit ausgedrückten Stellenwert der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Wir regen daher in Abschnitt B an, von dem Erfordernis einer separaten Registrierung abzusehen. Für den Fall, dass an diesem festgehalten werden sollte, weisen wir dort auf Klarstellungsbedarf hin.

Zweckmäßig wäre eine Integration des Themas Nachhaltigkeit vor allem als Teilgebiet in das Modul „Prüfungswesen“ und ggf. ergänzend in das Modul „Angewandte Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre“. Eine Änderung der WPO oder der WiPrPrüfV wäre hierfür nicht erforderlich. Es könnte überlegt werden, Nachhaltigkeitsthemen klarstellend in § 4 WiPrPrüfV explizit aufzunehmen. Ein zusätzliches Modul könnte dagegen viele Nachwuchstalente davon abhalten, sich auch zum Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte zu qualifizieren.

B. Anmerkungen zu einzelnen Vorgaben im Referentenentwurf

In diesem Abschnitt sind Anmerkungen zu einzelnen Vorgaben im Referentenentwurf aufgeführt. Insbesondere möchten wir auf die Anmerkungen zu den folgenden Regelungsvorschlägen hinweisen:

- Format des Lageberichts (Artikel 1 Nr. 9: § 289g HGB-E),
- Regelungen zur Befreiung von der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (Artikel 1 Nr. 6: § 289b Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 3 HGB-E sowie Artikel 1 Nr. 11: § 291 Abs. 1 HGB-E),
- Prüfungsvermerk, Übergangsregelungen und Prüfungsbericht (Artikel 1 Nr. 31: § 324h HGB-E sowie Artikel 1 Nr. 31: § 324i HGB-E) sowie
- Wirtschaftsprüferexamen (Artikel 24 Nr. 17: § 13c WPO-E).

Seite 7/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Zu Artikel 1: Änderung des Handelsgesetzbuchs

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

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

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

Artikel 1 Nr. 5 Buchst. c: Pflicht bestimmter Gesellschaften zur Angabe und Erläuterung wichtiger immaterieller Ressourcen im Lagebericht (§ 289 Abs. 3a HGB-E)

Mit § 289 Abs. 3a HGB-E soll Artikel 19 Abs. 1 Unterabs. 4 der EU-Bilanzrichtlinie in der durch die CSRD geänderten Fassung in der Sache 1:1 umgesetzt werden. Hinsichtlich des sachlichen Anwendungsbereichs der Berichtspflicht sollte in der Gesetzesbegründung ausgeführt werden, ob und ggf. inwieweit auch bilanzierte (entgeltlich oder unentgeltlich) erworbene oder selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens oder Finanzanlagen, die zweifelsfrei jeweils Ressourcen ohne physische Substanz sind und damit dem Wortlaut nach unter die Vorschrift fallen könnten, angabe- und erläuterungspflichtig sein können. Hierzu könnte auch der in der Begründung genannte Beispielskatalog erweitert werden.

Weiterhin weisen wir darauf hin, dass der Wortlaut des § 289 Abs. 3a HGB-E – abweichend von Artikel 19 Abs. 1 Unterabs. 4 der EU-Bilanzrichtlinie – von „immateriellen Ressourcen“ und nicht von „wichtigsten immateriellen Ressourcen“ spricht.

Wir würden es begrüßen, wenn in die Gesetzesbegründung eine Aussage dazu aufgenommen würde, ob bzw. dass eine qualitative Berichterstattung ausreichend ist.

Seite 8/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Vorstehendes gilt gleichermaßen in Bezug auf § 315 Abs. 3a HGB-E.

Artikel 1 Nr. 6: Kreis der in den Konzernlagebericht einzubeziehenden Tochterunternehmen der zu befreienden Gesellschaft (§ 289b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB-E)

Eine Befreiung von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht soll u.a. voraussetzen, dass das zu befreiende Unternehmen und seine Tochterunternehmen in den Konzernlagebericht des übergeordneten, den befreienden Konzernlagebericht aufstellenden Mutterunternehmens einbezogen sind.

Wir regen an klarzustellen, dass die Befreiungswirkung auch dann greift, wenn Tochterunternehmen aufgrund der entsprechenden Anwendung von § 296 HGB oder einer vergleichbaren ausländischen Regelung nicht in den Konzernlagebericht einbezogen werden. Dasselbe gilt in Bezug auf § 289b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 und 5 sowie § 315b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 und 5 HGB-E.

Ferner sieht § 289b Abs. 4 HGB-E vor, dass eine Befreiung von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht nach Abs. 2 oder 3 nur eintritt, wenn der Lagebericht der zu befreienden Gesellschaft bestimmte Angaben enthält. Wir regen an, Ausführungen in die Gesetzesbegründung aufzunehmen, wie die zu befreiende Gesellschaft die neben Abs. 2 tretende Befreiungsvoraussetzung erfüllen kann, wenn sie nach § 264 Abs. 3 oder § 264b HGB von der Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts befreit ist. Gleiches gilt in Bezug auf § 315b Abs. 4 HGB-E.

Artikel 1 Nr. 6: Bilanzrechtliche Befreiungsregeln (§ 289b Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 3 HGB-E)

Der zu ändernde § 289b Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 3 HGB-E stellt klar, dass die allgemeinen bilanzrechtlichen Befreiungsregelungen der §§ 264 Abs. 3 und 264b HGB Anwendung finden.

Der zu ändernde § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a HGB-E ändert die für Zwecke der Aufstellung eines befreienden Konzernabschlusses und Konzernlageberichts des Mutterunternehmens zugrunde zu legenden Regelungen der EU-Bilanzrichtlinie auf die zuletzt durch die Delegierte Richtlinie (EU) 2023/2775 geänderte Fassung, die auch die Änderungen durch die CSRD umfasst. Somit ist der befreiende Konzernlagebericht des Mutterunternehmens auch nach Maßgabe des durch die CSRD geänderten Artikels 29a der EU-Bilanzrichtlinie aufzustellen. Der befreiende Konzernlagebericht muss jedoch nur um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht erweitert werden, wenn es sich bei dem Mutterunternehmen um das Mutterunternehmen einer großen Gruppe i.S. des Artikels 3

Seite 9/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Abs. 7 der EU-Bilanzrichtlinie handelt. Wir regen an klarzustellen, ob der befreiende Konzernnachhaltigkeitsbericht auch die Angaben nach Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852 (Taxonomie-Verordnung) zu enthalten hat.

Wir weisen darauf hin, dass in den Fällen, in denen ein Unternehmen von den Befreiungen nach § 264 Abs. 3 HGB Gebrauch macht und der befreiende Konzernlagebericht des Mutterunternehmens nicht um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht erweitert wurde, da es sich bei dem Mutterunternehmen nicht um das Mutterunternehmen einer großen Gruppe handelt, das befreite Unternehmen dennoch von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht gemäß § 289b Abs. 1 HGB-E befreit ist, da das Unternehmen gemäß § 264 Abs. 3 Satz 1 HGB u.a. die Vorschriften des ersten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB – und somit auch §§ 289b ff. HGB – nicht anzuwenden braucht. Dies widerspricht u.E. dem zweiten Unterabsatz des Erwägungsgrundes 57 der CSRD, wonach Unternehmen, die Bericht über Nachhaltigkeitsinformationen erstatten müssen, in keinem Fall von der Pflicht zur Veröffentlichung des Lageberichts befreit werden sollten. Vor dem Hintergrund der Bestrebungen zur Reduzierung der bürokratischen Belastung von Unternehmen erachten wir diese Regelung dennoch als begrüßenswert. Der gleiche Hinweis gilt in Bezug auf die Befreiung nach § 264b HGB.

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

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

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

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

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

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

Seite 10/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

bzw. die Tätigkeiten des [zu befreienden] Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen (Befreiung eines Mutterunternehmens) umfassen. Wir regen an klarzustellen, auf welche Tochterunternehmen sich diese Pflicht jeweils bezieht (die Tochterunternehmen des zu befreienden Mutterunternehmens oder die Tochterunternehmen des obersten Mutterunternehmens).

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

Artikel 1 Nr. 6: Befreiungsregeln – Internetseite (§ 289b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 HGB-E)

§ 289b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 HGB-E regelt, dass eine Befreiung nach Abs. 2 oder 3 nur eintritt, wenn der Lagebericht des zu befreienden Unternehmens die Angabe der Internetseite enthält, auf der der befreiende Konzernlagebericht des Mutterunternehmens (Abs. 2) oder der befreiende konsolidierte Nachhaltigkeitsbericht des Mutterunternehmens (Abs. 3) in deutscher oder englischer Sprache abrufbar ist und der Prüfungsvermerk über den Nachhaltigkeitsbericht zum befreienden Konzernlagebericht des Mutterunternehmens (Abs. 2) oder das Urteil über die Prüfung des befreienden konsolidierten Nachhaltigkeitsberichts des Mutterunternehmens (Abs. 3) abrufbar ist.

Wir regen an klarzustellen, um wessen Internetseite (die des zu befreienden Unternehmens oder die des Mutterunternehmens) es sich bei der genannten Internetseite handelt. Weiterhin regen wir an klarzustellen, wie lange der befreiende Bericht dort zur Verfügung stehen muss.

Die gleiche Anregung gilt in Bezug auf § 315b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 HGB-E.

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

Mit § 289b Abs. 6 bzw. § 315b Abs. 5 HGB-E soll die Einbindung der Arbeitnehmervertreter in die Nachhaltigkeitsberichterstattung geregelt werden. Wir regen an klarzustellen, wie Arbeitnehmervertreter auf geeigneter Ebene zu verstehen sind. Die Arbeitnehmervertreter könnten als Betriebsrat i.S. des BetrVG verstanden werden. Die Arbeitnehmervertretung besteht gemäß BetrVG auf Unternehmensebene dann aus Betriebsrat oder Gesamtbetriebsrat. Die Unterrichts- und Beratungsrechte der Arbeitnehmervertreter durch den Arbeitgeber sind in § 90 BetrVG geregelt. Zur Umsetzung der betreffenden Regelungen aus Artikel 19a Abs. 5 der EU-Bilanzrichtlinie bietet sich eine Ergänzung der Unterrichts- und Beratungsrechte nach § 90 BetrVG an.

Wir weisen weiterhin darauf hin, dass die Befreiungsregelungen des Artikels 19a der EU-Bilanzrichtlinie ein Unternehmen zwar von der Pflicht zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts (geregelt in Artikel 19a Abs. 1 bis 4 der

Seite 11/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

EU-Bilanzrichtlinie), aber nicht von der Pflicht zur Unterrichtung der Arbeitnehmervertreter (geregelt in Artikel 19a Abs. 5 der EU-Bilanzrichtlinie) befreit. Die Regelung des § 289b Abs. 6 HGB-E ist gesetzessystematisch den Aufstellungs- und Befreiungsregeln nachgeordnet. Wir regen daher an klarzustellen, ob eine Befreiung von der Pflicht zur Unterrichtung der Arbeitnehmervertreter auch dann besteht, wenn die Einzelgesellschaft wegen der Einbeziehung in einen konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht von der Pflicht zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts auf Gesellschaftsebene befreit ist.

Erhalten die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs der nachhaltigkeitsberichterstattungspflichtigen Gesellschaft von den Arbeitnehmervertretern eine Stellungnahme zu den vorgesehenen Inhalten des Nachhaltigkeitsberichts oder den einschlägigen Informationen und Mitteln zur Einholung und Überprüfung von Nachhaltigkeitsinformationen, soll diese Stellungnahme gemäß § 289b Abs. 6 Satz 2 HGB-E dem für die Prüfung des Lageberichts zuständigen Organ zu übermitteln sein. Wir sprechen uns dafür aus, dass eine solche (proaktive) Übermittlungspflicht der gesetzlichen Vertreter auch im Verhältnis zum Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts vorgesehen wird. Gleiches gilt in Bezug auf § 315b Abs. 5 Satz 2 HGB-E.

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

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

Wir weisen darauf hin, dass vor dem Hintergrund der verpflichtenden Anwendung der erlassenen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung eine Aufzählung der Berichtsinhalte in § 289c Abs. 2 bis 5 HGB-E redundant ist. Wir regen daher an, § 289c Abs. 2 bis 5 HGB-E zu streichen, auch um Inkonsistenzen zu den Regeln der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772 zu vermeiden. Gleiches gilt, wenn es zukünftig zu Änderungen in den erlassenen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung kommt.

Weiterhin weisen wir darauf hin, dass die Formulierung „Die in Absatz 1 Satz 1 genannten Angaben müssen Folgendes enthalten“ nicht im Einklang mit dem Wortlaut des Artikels 19a Abs. 2 der EU-Bilanzrichtlinie steht.

Seite 12/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Artikel 1 Nr. 6: Verweise auf andere in den Lagebericht aufgenommene Angaben und im Jahresabschluss ausgewiesene Beträge (§ 289c Abs. 5 HGB-E)

§ 289c Abs. 5 HGB-E fordert, sofern für das Verständnis erforderlich, Verweise aus dem Nachhaltigkeitsbericht auf *andere in den Lagebericht aufgenommene Angaben und im Jahresabschluss ausgewiesene Beträge*. Wir weisen darauf hin, dass im Prüfungsurteil zum Nachhaltigkeitsbericht darauf hingewiesen werden muss, dass dieses Prüfungsurteil nicht die Verweise und etwaige Prüfungen umfasst.

Artikel 1 Nr. 6: Abweichende Vorgaben für bestimmte Kapitalgesellschaften (§ 289d HGB-E)

Mit § 289d HGB-E sollen die Inhalte der möglichen verkürzten Berichterstattung kapitalmarktorientierter kleiner und mittelgroßer Unternehmen geregelt und Artikel 19a Abs. 6 der EU-Bilanzrichtlinie umgesetzt werden. Die Regelungen des Artikels 19a Abs. 6 der EU-Bilanzrichtlinie bilden die Basis für die Verordnungsermächtigung des Artikels 29c i.V.m. Artikel 49 der EU-Bilanzrichtlinie. Die gemäß Artikel 29c der EU-Bilanzrichtlinie zu erlassenden Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung werden von der Europäischen Kommission als Delegierte Rechtsakte angenommen werden. Die verpflichtende Anwendung dieser Standards ist in § 289d Satz 2 HGB-E festgelegt.

Wir weisen darauf hin, dass vor dem Hintergrund der verpflichtenden Anwendung der erlassenen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung eine Aufzählung der Berichtsinhalte in § 289d HGB-E redundant ist. Wir regen daher an, § 289d Satz 1 HGB-E im Hinblick auf die Berichtsinhalte zu streichen, auch um Inkonsistenzen zu der künftigen delegierten Verordnung zu vermeiden. Gleiches gilt, wenn es zukünftig zu Änderungen in den noch zu erlassenden Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung kommt.

Artikel 1 Nr. 8: Verweise aus der Erklärung zur Unternehmensführung auf Angaben im Nachhaltigkeitsbericht (§ 289f Abs. 5 Nr. 3 HGB-E)

Wir verweisen hinsichtlich der Verweise auf unsere Ausführungen zu § 289c Abs. 5 HGB-E.

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

Der neu einzufügende § 289g HGB-E sieht vor, dass der Lagebericht von zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichteten Unternehmen in dem einheitlichen elektronischen Berichtsformat nach Maßgabe des Artikels 3 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 *aufzustellen* und der Nachhaltigkeitsbericht nach Maßgabe dieser Verordnung auszuzeichnen sind. Im Gegensatz hierzu sieht

Seite 13/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

§ 328 Abs. 1 Satz 4 HGB vor, dass eine Kapitalgesellschaft, die als Inlandsemit-tent Wertpapiere begibt und keine Kapitalgesellschaft i.S. des § 327a HGB ist, u.a. den (Konzern-)Lagebericht in dem einheitlichen elektronischen Berichtsfor-mat nach Maßgabe des Artikels 3 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 und den (IFRS-)Konzernabschluss mit Auszeichnungen nach Maßgabe der Arti-kel 4 und 6 dieser Verordnung *offenzulegen* hat.

Unserer Auffassung nach ist die Verwendung des Begriffs „aufzustellen“ eine unzutreffende Übersetzung des in Artikel 29d der englischsprachigen Fassung der EU-Bilanzrichtlinie an dieser Stelle verwendeten Begriffs „prepare“. Der EU-Gesetzgeber selbst verwendet in Erwägungsgrund 55 der deutschsprachigen Fassung der CSRD den Begriff „erstellen“. Die Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten im xhtml-Format ist der richtige Weg, diese Informationen der Öffent-lichkeit vergleichbar und maschinenlesbar zur Verfügung zu stellen. Hiervon klar zu unterscheiden ist der Prozess der Aufstellung von Abschlüssen und Lagebe-richten, und zwar auch in digitaler Form. Das in § 245 HGB (für den Abschluss) verankerte Schriftform- und Unterzeichnungserfordernis (mit qualifizierter elekt-ronischer Signatur gemäß § 126b BGB) setzt ein (programmunabhängig) ein-deutig 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 bild-lich (Darstellungsform und Format) als auch inhaltlich rechtlich verbindlich auto-risieren zu können.

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

Sollen jedoch Lageberichte im ESEF-Format und damit im xhtml-Format „aufge-stellt“ werden, ergibt sich ferner das Problem, dass dies ausschließlich mit quali-fizierter 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

Seite 14/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Containerformats für den Lesezugriff) invalide werden, d.h. als ungültig klassifiziert werden. Darüber hinaus verweisen wir auf die notwendigen Folgeänderungen der Aufbewahrungspflichten gemäß § 257 HGB zu Originaldokumenten.

Entsprechend der notariellen Praxis regen wir an, die Verwendung des PDF-Formats (mit Eignung für die Langzeitarchivierung) für die elektronische Aufstellung von Abschluss und Lagebericht mit eingebetteten xhtml-Dateien (Anlage des PDF-Dokuments) vorzuschreiben.

Das gleiche Petitem gilt in Bezug auf § 315e HGB-E.

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

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

§ 289h HGB-E fordert in Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 eine Versicherung der Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs eines Inlandsemittenten, dass der Nachhaltigkeitsbericht nach Maßgabe der nach den Artikeln 29b und 29c der EU-Bilanzrichtlinie angenommenen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung in ihrer jeweils geltenden Fassung aufgestellt wurde. Die Artikel 29b („Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung“) und 29c („Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung für kleine und mittlere Unternehmen“) regeln zum einen verpflichtend von großen Unternehmen anzuwendende Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung und zum anderen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung, zu deren Anwendung kleine und mittelgroße Unternehmen optieren können (vgl. Artikel 19a Abs. 6 Unterabs. 2 der EU-Bilanzrichtlinie). Somit ist eine Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts nach Maßgabe der nach den Artikeln 29b und 29c angenommenen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht möglich. Wir regen daher an, die Verknüpfung der beiden genannten Artikel mit „oder“ aufzuführen.

§ 289h HGB-E fordert in Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 HGB-E ferner eine Versicherung der Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs eines Inlandsemittenten,

Seite 15/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

dass der Nachhaltigkeitsbericht nach Maßgabe der Artikel 2 bis 8 der Delegierten Verordnung (EU) 2021/2178 in ihrer jeweils geltenden Fassung aufgestellt wurde. Die angesprochene Delegierte Verordnung konkretisiert die Anforderung der Berichterstattung nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung. Wir regen an, nicht auf die Delegierte Verordnung, sondern auf Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung Bezug zu nehmen, wie dies auch an anderer Stelle erfolgt.

Gemäß § 289h Abs. 3 HGB-E dürfen die Erklärungen zum Jahresabschluss und zum Lagebericht zusammengefasst werden. Das Gleiche gilt für den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht gemäß § 315f Abs. 3 HGB-E. Wir regen an, in § 315f HGB-E klarzustellen, inwieweit das Mutterunternehmen die Erklärungen zu Jahresabschluss, Lagebericht, Konzernabschluss und Konzernlagebericht zusammenfassen darf.

Ferner regen wir eine an die bisherige Regelung in § 264 Abs. 2 Satz 3 HGB („[...] haben in einer dem Jahresabschluss beizufügenden schriftlichen Erklärung zu versichern“) angelehnte Regelung zum Zeitpunkt der Abgabe der Erklärungen an.

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

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

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

Darüber hinaus regen wir an klarzustellen, dass dieser (separate) konsolidierte Nachhaltigkeitsbericht für Tochterunternehmen dieses Mutterunternehmens befreiende Wirkung i.S. der §§ 289b Abs. 2 bzw. 315b Abs. 3 HGB-E entfalten

Seite 16/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

kann, auch wenn das zu befreiende Tochterunternehmen aufgrund der Nichtaufstellung eines Konzernlageberichts wegen der Befreiung i.S. des § 291 Abs. 1 HGB-E nicht wie vom Wortlaut gefordert in diesen Konzernlagebericht einbezogen wird.

Ferner regen wir an, dass durch einen (separaten) konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht (ähnlich dem in § 289b Abs. 3 Nr. 2 HGB-E) auch befreiende Wirkung i.S. der §§ 289b Abs. 2 bzw. 315b Abs. 3 HGB-E erzielt werden kann, wenn das Mutterunternehmen des nach den §§ 289b bzw. § 315b HGB-E berichtspflichtigen Tochterunternehmens aus anderen Gründen von der Pflicht zur Offenlegung eines Konzernabschlusses befreit ist.

Das gleiche Petitum gilt in Bezug auf § 292 Abs. 1 HGB-E.

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

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

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

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

Der zu ändernde § 315b Abs. 1 Satz 1 HGB-E führt aus, dass ein Mutterunternehmen (§ 290 HGB), bei dem die Voraussetzungen für eine größenabhängige Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernlageberichts gemäß § 293 Abs. 1 und 2 HGB nicht vorliegen, seinen Konzernlagebericht um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht zu erweitern hat. Fraglich ist aus unserer Sicht, wieso sich der Verweis auf § 293 HGB auf die Abs. 1 und 2 beschränkt und sich nicht auch auf den Abs. 4 erstreckt. Sollten die Regelungen des § 293 Abs. 4 HGB für Zwecke der Bestimmung der Berichtspflicht nach § 315b HGB-E keine

Seite 17/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Anwendung finden, so führt dies in der Praxis dazu, dass ein Mutterunternehmen, welches mindestens zwei der drei in § 293 Abs. 1 HGB genannten Größenmerkmale nur an einem Abschlussstichtag überschreitet, von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts (noch) befreit, jedoch (bereits) zur „Erweiterung seines Konzernlageberichts“ um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht verpflichtet wäre. Wir regen daher an, klarstellend den Verweis des § 315b Abs. 1 Satz 1 HGB-E auf § 293 HGB entsprechend auch um seinen Abs. 4 zu erweitern.

Das gleiche Petitum gilt auch in Bezug auf § 315 Abs. 3a Satz 1 Nr. 1 HGB-E.

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

Artikel 1 Nr. 16: Erhebliche Unterschiede (§ 315c Abs. 1 Nr. 3 HGB-E)

Mit § 315c Abs. 1 Nr. 3 HGB-E soll geregelt werden, dass ein Mutterunternehmen im Konzernnachhaltigkeitsbericht ein hinreichendes Verständnis der Risiken für das betreffende oder die betreffenden Tochterunternehmen und der Auswirkungen des betreffenden Tochterunternehmens oder der betreffenden Tochterunternehmen zu vermitteln hat, wenn es erhebliche Unterschiede zwischen den Risiken für den Konzern und den Risiken für ein oder mehrere Tochterunternehmen oder zwischen den Auswirkungen des Konzerns und den Auswirkungen eines oder mehrerer Tochterunternehmen feststellt.

Wir regen an, in der Gesetzesbegründung klarzustellen, dass ESRS 1.104 mögliche Umstände enthält, die eine Indikation für eine unterschiedliche Bewertung sein können. Weiterhin weisen wir darauf hin, dass ESRS 1.103 und 104 für die Unterschiede auf Auswirkungen, Risiken und Chancen abstellt, wohingegen § 315c Abs. 1 Nr. 3 HGB-E (wie auch Artikel 29a Abs. 4 der EU-Bilanzrichtlinie) nur Auswirkungen und Risiken nennt.

Artikel 1 Nr. 20: Frist für die Pflicht zur eigenen Erstellung von Dokumenten (§ 315h Abs. 2 HGB-E)

Wenn das oberste Mutterunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat dem inländischen Tochterunternehmen einen Konzernnachhaltigkeitsbericht nicht zur Verfügung stellt oder der zur Verfügung gestellte Bericht nicht den gesetzlichen

Seite 18/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Vorgaben entspricht, sollen die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs des Tochterunternehmens für das Tochterunternehmen erstellen a) eine Erklärung i.S. des § 315h Abs. 2 Nr. 1 HGB-E und b) einen Konzernnachhaltigkeitsbericht des obersten Mutterunternehmens mit denjenigen Angaben, über die das Tochterunternehmen verfügt und die es beschaffen kann.

Es sollte geregelt werden, wie lange nach Ablauf des Berichtszeitraums die gesetzlichen Vertreter des Tochterunternehmens auf die Zurverfügungstellung eines gesetzeskonformen Konzernnachhaltigkeitsberichts durch das oberste Drittstaaten-Mutterunternehmen warten müssen bzw. dürfen, bis das Tochterunternehmen die Dokumente i.S. des § 315h Abs. 2 Nr. 1 und 2 HGB-E erstellen muss. Gleiches gilt sinngemäß in Bezug auf §§ 315i Abs. 2 und 315j Abs. 2 HGB-E.

Ein gleichgelagertes Petitum gilt zudem in Bezug auf §§ 315h Abs. 3, 315i Abs. 2 und 315j Abs. 3 HGB-E (jeweils Erklärung zum fehlenden „Bestätigungsurteil“). Unabhängig davon regen wir an, den technisch korrekten Begriff „Prüfungsurteil“ zu verwenden.

Weiterhin regen wir an, in der Gesetzesbegründung klarzustellen, dass für „Angaben, über die die Kapitalgesellschaft verfügt und die sie beschaffen kann“ keine unzumutbaren Anforderungen gestellt werden dürfen. So lautete die Klarstellung in der Regierungsbegründung zum identischen Wortlaut in § 342d Abs. 2 Nr. 2 HGB (BT-Drs. 20/5653, S. 53).

Artikel 1 Nr. 20: Pflicht zur Anforderung (§§ 315h Abs. 1, 315i Abs. 1, 315j Abs. 1 HGB-E)

§§ 315h Abs. 1, 315i Abs. 1, 315j Abs. 1 HGB-E verpflichten bestimmte Tochterunternehmen und Zweigniederlassungen, das oberste Mutterunternehmen bzw. die Hauptniederlassung jährlich aufzufordern, bestimmte Unterlagen zur Verfügung zu stellen.

Wir regen an klarzustellen, innerhalb welchen Zeitraums diese jährliche Aufforderung zu erfolgen hat.

Artikel 1 Nr. 20: Umsatzerlöse einer Zweigniederlassung (§§ 315i Abs. 1, 315j Abs. 1 HGB-E)

Eine Tatbestandsvoraussetzung der in § 315i und § 315j HGB-E vorgesehenen Pflicht ist, dass die Höhe der der in Rede stehenden „Zweigniederlassung zuzuordnenden Umsatzerlöse“ im vorangegangenen Geschäftsjahr einen Betrag von 40 Mio. EUR überschreiten.

Seite 19/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Unseres Erachtens fehlt es derzeit an (gesetzlichen) Kriterien, nach denen die Zuordnung von Umsatzerlösen zu einer Organisationseinheit (hier: Zweigniederlassung) erfolgt, die keine eigene Rechtspersönlichkeit hat und demzufolge für HGB-Zwecke „für sich“ nicht rechnungslegungspflichtig ist.

Ferner ist fraglich, wie für *handelsrechtliche* Zwecke der Ort eines Umsatzerlöses zu bestimmen ist, um beurteilen zu können, ob die Umsatzerlöse in den EU-Mitgliedstaaten oder in anderen EWR-Vertragsstaaten in den beiden letzten aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren den Betrag von 150 Mio. EUR überschreiten. Dies gilt auch in Bezug auf § 315h Abs. 1 sowie § 315j Abs. 1 HGB-E.

Darüber hinaus regen wir an klarzustellen, wie eine Zweigniederlassung zu verfahren hat, wenn die für die Bestimmung der Umsatzerlöse notwendigen Informationen nicht vorliegen oder nicht zur Verfügung gestellt werden. Dies gilt auch in Bezug auf § 315h Abs. 1 sowie § 315j Abs. 1 HGB-E.

Artikel 1 Nr. 20: Zweigniederlassung (§§ 315i, 315j HGB-E)

§§ 315i und 315j HGB-E regeln die Berichtspflichten von bestimmten Zweigniederlassungen mit Drittlandsbezug.

Wir regen an klarzustellen, ob diese Regelungen auch für Zweigniederlassungen von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen gelten. Mangels Klarstellung könnte davon auszugehen sein, dass Zweigniederlassungen i.S. des § 53 KWG i.V.m. § 340 Abs. 1 HGB als Kreditinstitute und Zweigniederlassungen i.S. des § 68 VAG i.V.m. § 341 Abs. 2 Satz 1 HGB als Versicherungsunternehmen zu behandeln sind und demnach bereits ab 2024 (bei Erfüllung der entsprechenden Anwendungskriterien) der Nachhaltigkeitsberichterstattungspflicht über sich selbst und ab 2028 zusätzlich für den Konzern unterliegen.

Artikel 1 Nr. 20: Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben (§§ 315h Abs. 2 Nr. 1, 315i Abs. 2 Nr. 1, 315j Abs. 2 Nr. 1 HGB-E)

§§ 315h Abs. 2 Nr. 1, 315i Abs. 2 Nr. 1, 315j Abs. 2 Nr. 1 HGB-E fordern ggf. eine Erklärung darüber, dass der vom obersten Mutterunternehmen bzw. der Hauptniederlassung zur Verfügung gestellte Bericht nicht den gesetzlichen Vorgaben entspricht.

Wir regen an klarzustellen, in welcher Form die Prüfung der Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben durch zur Erklärung verpflichtete Tochterunternehmen bzw. Zweigniederlassungen durchzuführen ist.

Artikel 1 Nr. 23: Gegenstand und Umfang der Prüfung, elektronisches Berichtsformat (§ 317 Abs. 2 Satz 3 HGB-E)

Bei Unternehmen, deren Lagebericht gemäß § 289b HGB-E um einen Nachhaltigkeitsbericht zu erweitern ist, kann sich die Prüfung gemäß § 317 Abs. 2

Seite 20/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Satz 1 und 2 HGB, d.h. die Übereinstimmung des Lageberichts mit dem Abschluss und den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers, die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes sowie die Darstellung der Chancen und Risiken, nur auf den Lagebericht ohne den gesonderten Abschnitt zur Nachhaltigkeitsberichterstattung erstrecken. Diese sollte im Gesetz klargestellt werden.

§ 317 Abs. 3a Satz 2 HGB verweist nicht auf § 289g bzw. § 315e HGB-E. Wir gehen daher davon aus, dass im Rahmen der Abschlussprüfung keine Prüfung erforderlich ist, ob der Lagebericht in dem einheitlichen elektronischen Berichtsformat nach Maßgabe des Artikels 3 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 aufgestellt bzw. offengelegt wurde und stattdessen diese Prüfung im Rahmen von § 324c HGB-E erfolgt. Dies würden wir begrüßen und regen an, dies zumindest in den Gesetzesmaterialien klarzustellen.

Zu Artikel 1 Nr. 23: Prüfung der ESEF-Konformität (§ 317 Abs. 3a HGB)

Gemäß dem Wortlaut dieser (nicht zur Anpassung vorgesehenen) Vorschrift ist Gegenstand der (Konzern-)Abschlussprüfung bestimmter Unternehmen auch die Prüfung der ESEF-Konformität der für Zwecke der Offenlegung erstellten Wiedergabe des (Konzern-)Lageberichts. Zum einen stellt sich die Frage, ob tatsächlich bei einem zur (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichteten Unternehmen die Wiedergabe eines (Konzern-)Lageberichts im ESEF-Format erforderlich ist, obwohl der (Konzern-)Lagebericht bereits gemäß §§ 289g, 315e HGB-E im ESEF-Format aufzustellen ist. Zum anderen überschneiden sich durch diese Regelung die Aufgaben des (Konzern-)Abschlussprüfers und die des Prüfers des (Konzern-) Nachhaltigkeitsberichts hinsichtlich der Prüfung der ESEF-Konformität des (Konzern-)Lageberichts bzw. des darin enthaltenen (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts (§ 324c Abs. 1 HGB-E), sofern über den Verweis in § 317 Abs. 3a HGB auf § 328 HGB-E und dessen Verweis auf die ESEF-VO auch die (konzern-)nachhaltigkeitsberichtsspezifische ESEF-Konformität zu prüfen ist. Die Unmöglichkeit, dieses Problem aufzulösen, ist ein weiteres Argument, die Offenlegungslösung auch für den (Konzern-)Lagebericht aufrechtzuerhalten (vgl. unsere Anmerkungen zu § 289g HGB-E oben).

Artikel 1 Nr. 25: Unabhängigkeit (§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a HGB-E)

Wir regen an klarzustellen, was mit dem Einschub „des zu prüfenden Lageberichts“ in § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a HGB-E gemeint ist, d.h. insb., ob dieser den Nachhaltigkeitsbericht umfasst. Schließlich ist der Nachhaltigkeitsbericht nicht zwingend vom Abschlussprüfer zu prüfen und wäre damit von der Unabhängigkeitsregelung nicht zu erfassen.

Wir verweisen in diesem Zusammenhang auch auf unsere untenstehenden Ausführungen zu § 324e HGB-E.

Seite 21/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Artikel 1 Nr. 31: Nachtragsprüfung (§ 324b Abs. 3 HGB-E)

Der neu einzufügende § 324b Abs. 3 HGB-E legt fest, dass § 316 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB auf die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts und die Prüfung des Konzernnachhaltigkeitsberichts entsprechend anzuwenden ist.

Wir regen an klarzustellen, ob sich die Pflicht zur Nachtragsprüfung bei einer Prüfung des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts nur auf Fälle bezieht, in denen eine Änderung des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts und nicht der anderen Bestandteile des (Konzern-)Abschlusses oder des (Konzern-)Lageberichts stattgefunden hat. Ferner regen wir an klarzustellen, dass § 316 Abs. 3 HGB bei einer Jahresabschlussprüfung nur auf Änderungen des Abschlusses und des Lageberichts, mit Ausnahme des im Lagebericht enthaltenen Nachhaltigkeitsberichts, anzuwenden ist.

Artikel 1 Nr. 31: Gegenstand und Umfang der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts (§ 324c HGB-E)

Gemäß § 324c Abs. 1 HGB-E hat sich die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts und des Konzernnachhaltigkeitsberichts darauf zu erstrecken, ob der Lagebericht gemäß den §§ 289b bis 289e und 289g oder der Konzernlagebericht gemäß den §§ 315b, 315c und 315e HGB-E aufgestellt worden ist. Dies ist u.E. nicht sachgerecht. Vielmehr hat sich der Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung – im Falle der nach dem Referentenentwurf möglichen Trennung dieser Prüfung von der Abschlussprüfung – auf den Teil des Lageberichts zu beschränken, der die Nachhaltigkeitsberichterstattung umfasst. Alle übrigen Informationen des Lageberichts sind vom Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung, ebenso wie der Jahresabschluss, als sonstige Informationen i.S. der internationalen Prüfungsstandards zwar zu lesen und zu würdigen, aber nicht inhaltlich zu prüfen.

Wir weisen darauf hin, dass die Formatvorgaben (einschließlich des Taggings) gemäß § 289g HGB-E hier ebenfalls zu prüfen sind, allerdings bezieht sich § 289g HGB-E nicht nur auf den Nachhaltigkeitsbericht, sondern auf den gesamten Lagebericht. Wir bitten um Klarstellung, welche Auswirkungen sich auf den Prüfungsvermerk zum Nachhaltigkeitsbericht ergeben, wenn der übrige Lagebericht (d.h. außerhalb des Nachhaltigkeitsberichts) nicht entsprechend § 289g HGB-E aufgestellt ist.

Im Unterschied zu Artikel 34 der EU-Bilanzrichtlinie fordert § 324c Abs. 1 HGB-E keine Teilurteile, sondern verweist auf die Einhaltung der §§ 289b bis 289e und § 289g bzw. §§ 315b, 315c und 315e HGB-E. Wir regen an, dass sich die Prüfung explizit auch auf die Einhaltung der Anforderungen von Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung erstreckt, da diese nicht Teil der vorstehend genannten HGB-Vorschriften sind.

Artikel 1 Nr. 31: Auswahl der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts und Abschlussgründe (§ 324e HGB-E)

Seite 22/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

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

Mit dem Verweis auf § 319 HGB in § 324e Abs. 1 HGB-E soll die Nachhaltigkeitsberichterstattung im Hinblick auf die Unabhängigkeit mit der Finanzberichterstattung gleichgesetzt werden. § 324e Abs. 1 HGB-E verweist pauschal auf § 319 HGB und damit auch auf § 319 Abs. 3 HGB mit Regelungen, die Selbstprüfungsrisiken vermeiden sollen. Nicht alle Nachhaltigkeitsinformationen sind für die Finanzberichterstattung relevant und umgekehrt. Wir regen daher an, zu-
mindest in der Gesetzesbegründung klarzustellen, dass die Frage, ob eine Nichtprüfungsleistung „unbedeutend“ i.S. von § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 HGB ist, aus dem Blickwinkel der jeweiligen Berichterstattung (Finanz- oder Nachhaltigkeitsberichterstattung) bzw. Prüfung zu beantworten ist.

Ferner können u.E. durch den Verweis auf § 319 HGB in § 324e Abs. 1 HGB-E sowohl Wirtschaftsprüfer (natürliche Personen) als auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts sein, was sich auch aus der Möglichkeit ergibt, dass auch der Abschlussprüfer Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts sein kann (§ 324e Abs. 2 HGB-E). Wir bitten um Klarstellung, warum sich nach der geplanten Regelung in § 38 Nr. 2 Buchst. e WPO-E Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nicht unmittelbar als Nachhaltigkeitsprüfer registrieren lassen können, sondern stattdessen eine Registrierung der bei der Gesellschaft beschäftigten Wirtschaftsprüfer erfolgen soll.

In der Praxis prüft bislang i.d.R. der Abschlussprüfer auch die Nachhaltigkeitsberichterstattung, um von Synergieeffekten bei der Prüfung zu profitieren und doppelte Unabhängigkeitsanforderungen zu vermeiden. Wir regen an, diesem Regelfall Rechnung zu tragen, indem die vorgeschlagene Übergangslösung im EGHGB zur Bestellung des Nachhaltigkeitsprüfers für das Geschäftsjahr 2024 in § 324e HGB-E ergänzt wird. Demnach könnte in einem weiteren Satz 2 in § 324e Abs. 2 HGB-E geregelt werden, dass der vom zuständigen Organ für das betreffende Geschäftsjahr gewählte Abschlussprüfer auch zum Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts als gewählt gilt, sofern das zuständige Organ dazu keinen abweichenden Beschluss fasst. Eine solche Regelung ist in § 318 Abs. 2 Satz 1 HGB bereits de lege lata für die Fälle vorgesehen, in denen – wenn kein anderer Prüfer bestellt wird – der Prüfer als Abschlussprüfer des Konzernabschlusses als bestellt gilt, der für die Prüfung des in den Konzernabschluss einbezogenen Jahresabschlusses des Mutterunternehmens bestellt worden ist.

Artikel 1 Nr. 31: Vorlagepflicht, Auskunftsrechte (§ 324g HGB-E)

§ 324g HGB-E regelt, dass bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung § 320 Abs. 1 Satz 1 und 2, Abs. 2 und 3 Satz 1 und 2, Abs. 4 und 5 HGB über Vorlagepflichten und Auskunftsrechte entsprechend anzuwenden ist.

Seite 23/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Da in der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung auch andere Auskünfte benötigt werden können als in der Prüfung der Finanzberichterstattung, regen wir an klarzustellen, dass sich die Vorlagepflichten und Auskunftsrechte auf die für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung notwendigen Auskünfte beziehen.

Ferner regen wir die Implementierung eines gegenseitigen Auskunftsrechts des (Konzern-) Abschlussprüfers und des Prüfers der (Konzern-) Nachhaltigkeitsberichterstattung für die (Konzern-) Abschlüsse bzw. die (Konzern-) Nachhaltigkeitsberichterstattung für dasselbe Geschäftsjahr an.

Artikel 1 Nr. 31: Bericht über die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts (§ 324h HGB-E)

Diese Vorschrift fordert einen separaten Prüfungsbericht über die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung analog zum Prüfungsbericht über die Abschlussprüfung. Nach der Begründung zum Referentenentwurf setzt diese Vorschrift Artikel 28a Abs. 6 der geänderten Abschlussprüferrichtlinie um.

Artikel 28a Abs. 6 lautet „The report of the statutory auditor or the audit firm on the consolidated sustainability reporting shall comply with the requirements set out in paragraphs 1 to 5“ und bezieht sich u.E. auf den Prüfungsvermerk – der in der englischen Sprache als „report“ bezeichnet wird.

Vor dem Hintergrund des angestrebten Bürokratieabbaus plädieren wir für eine Streichung dieser Vorschrift. Ein Prüfungsbericht wird durch die CSRD nicht gefordert und ist auch im europäischen Ausland nur für Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (über die Abschlussprüferverordnung) vorgesehen.

Artikel 1 Nr. 31: Prüfungsvermerk über den Nachhaltigkeitsbericht (§ 324i HGB-E)

Die Vorgaben für den Prüfungsvermerk lehnen sich laut der Begründung eng an § 322 HGB zum Bestätigungsvermerk an. Diese gehen weit über die von der CSRD geforderten Vorgaben hinaus. Wir regen daher an, die Regelungen im HGB auf die von der CSRD geforderten Urteile zu beschränken. Deutsche Besonderheiten würden zu Vermerken führen, die nicht im Einklang mit den noch zu entwickelnden europäischen sowie bestehenden und in der Entwicklung befindlichen internationalen Standards stehen. So sehen internationale Standards zur Prüfung von nichtfinanziellen bzw. nachhaltigkeitsbezogenen Informationen bspw. nicht vor, dass ein Urteil zur Einwendungsfreiheit abgegeben wird.

Ebenso ist keine Bezeichnung als „Versagungsvermerk“ vorgesehen. Zur Sicherstellung international anerkannter Vermerke sollte eine Orientierung an diesen Standards auch in Deutschland erfolgen.

Wir haben noch weitere Abweichungen zu den internationalen Standards identifiziert, die dazu führen, dass das im Referentenentwurf vorgesehene Prüfungsurteil nicht im Einklang mit diesen steht und damit mutmaßlich von den Prüfungsurteilen abweichen wird, die in anderen EU-Mitgliedstaaten abzugeben

Seite 24/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

sein werden. Gerne stehen wir für einen vertiefenden Austausch zu diesen Abweichungen und möglichen Lösungswegen zur Verfügung.

Solange die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit begrenzter Sicherheit durchgeführt wird, kann nicht auf Formulierungen des auf ein Urteil mit hinreichender Sicherheit abstellenden Bestätigungsvermerks zurückgegriffen werden. Wir weisen insb. darauf hin, dass das Konzept der Einwendungsfreiheit ein Konzept aus der Prüfung mit hinreichender Sicherheit darstellt und nicht auf die Prüfung mit begrenzter Sicherheit übertragen werden sollte. Es besteht die Gefahr, dass dadurch mehr in den Prüfungsvermerk interpretiert wird, als im Rahmen einer Prüfung zur Erlangung begrenzter Sicherheit gewonnen werden kann.

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

Artikel 1 Nr. 31: Verantwortlichkeit des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts (§ 324j HGB-E)

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

Artikel 1 Nr. 36: Offenlegung der Nachhaltigkeitsberichte von Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat (§ 328b HGB-E)

§ 328b HGB-E fordert, dass die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs einer Gesellschaft, die den Pflichten nach § 315h Abs. 1, 2 oder 3 HGB-E unterliegen, der das Unternehmensregister führenden Stelle für die Gesellschaft die Unterlagen zur Einstellung in das Unternehmensregister spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums in deutscher Sprache elektronisch übermitteln.

Seite 25/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Wir weisen darauf hin, dass abweichend zu § 289b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b und § 315 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b HGB-E eine Übermittlung in englischer Sprache somit nicht zulässig wäre und regen an, dies zuzulassen.

Artikel 1 Nr. 41: Sanktionen (§ 331a HGB-E)

§ 331a HGB-E sanktioniert eine unrichtig abgegebene Versicherung im Hinblick auf den Jahres- bzw. Konzernabschluss (§ 289h Abs. 1 bzw. § 315f Abs. 1 HGB-E) sowie im Hinblick auf den (Konzern-)Lagebericht (§ 289h Abs. 2 Satz 1 bzw. § 315f Abs. 2 Satz 1 HGB-E). § 331a HGB-E nimmt hingegen nicht explizit Bezug auf § 289h Abs. 2 Satz 2 bzw. § 315f Abs. 2 Satz 2 HGB-E, die die Versicherung in Bezug auf den (Konzern-)Nachhaltigkeitsbericht regeln.

Wir regen an klarzustellen, ob eine unrichtige Versicherung in Bezug auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung ebenfalls durch § 331a HGB-E sanktioniert wird.

Artikel 1 Nr. 41: Sanktionen (§ 332 Abs. 1a HGB-E)

Nach dem Wortlaut sieht die Neuregelung in § 332 Abs. 1a HGB-E eine Strafvorschrift für den Fall einer Verletzung der Berichtspflicht für die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts vor. Der Wortlaut des § 332 Abs. 1a HGB-E sieht eine Strafbarkeit für jeden Fall einer unrichtigen oder unvollständigen Berichterstattung und damit unabhängig von der Erheblichkeit des Mangels vor. Dies scheint vor dem Hintergrund des angedrohten Strafmaßes und der übrigen Regelungssystematik in § 332 Abs. 1 HGB nicht sachgerecht zu sein. Wir regen daher an, die Strafbarkeit in § 332 Abs. 1a HGB ausdrücklich auf eine unrichtige oder unvollständige Berichterstattung in „nicht unerheblichem Ausmaß“ zu beschränken bzw. den Wortlaut des § 332 Abs. 1a HGB-E dem des § 332 Abs. 1 HGB entsprechend zu formulieren, um nicht den Eindruck entstehen zu lassen, dass bei der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts andere Maßstäbe gelten würden als bei der Abschlussprüfung.

Artikel 1 Nr. 47: Kleine und nicht komplexe Institute (§ 340a Abs. 5 Satz 3 HGB-E)

Der neu anzufügende § 340a Abs. 5 Satz 3 HGB-E führt aus, dass kleine und nicht komplexe Institute i.S. des Artikels 4 Abs. 1 Nr. 145 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 den Nachhaltigkeitsbericht in entsprechender Anwendung von § 289d HGB-E beschränken dürfen. Ein kleines und nicht komplexes Institut i.S. des Artikels 4 Abs. 1 Nr. 145 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 kann gleichzeitig die handelsrechtlichen Größenkriterien für große Unternehmen erfüllen.

Wir regen daher an klarzustellen, ob eine Beschränkung des Nachhaltigkeitsberichts in entsprechender Anwendung von § 289d HGB-E auch für kleine und nicht komplexe Institute i.S. des Artikels 4 Abs. 1 Nr. 145 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 gilt, die nach den handelsrechtlichen Größenklassen als großes

Seite 26/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Unternehmen gelten. Weiterhin regen wir an klarzustellen, ab welchem Geschäftsjahr in solchen Fällen erstmalig eine verpflichtende Nachhaltigkeitsberichterstattung zu erstellen ist. Ferner regen wir an, dies auch für kleine und nicht komplexe Institute i.S. des Artikels 4 Abs. 1 Nr. 145 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 klarzustellen, die bereits nach dem aktuell gültigen § 340a Abs. 1a HGB zur nichtfinanziellen-Berichterstattung verpflichtet sind.

Das gleiche Petikum gilt in Bezug auf die Regelung für firmeneigene Versicherungsunternehmen gemäß § 341a Abs. 2a Satz 4 HGB-E.

Zu Artikel 2: Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch

Artikel 2: Übergangsvorschriften für kleine und nicht komplexe Institute sowie firmeneigene (Rück-)Versicherungsunternehmen (Artikel mit den Übergangsvorschriften zur Einzelrechnungslegung Abs. 3 Satz 2 EGHGB-E)

Der einzufügende Artikel des EGHGB-E beinhaltet verschiedene Übergangsregeln, die u.a. die Anforderungen des Artikels 5 Abs. 2 der CSRD umsetzen. Die Regeln des Abs. 3 Satz 2 des Artikels des EGHGB-E können so interpretiert werden, dass kleine und nicht komplexe Institute i.S. des Artikels 4 Abs. 1 Nr. 145 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 und firmeneigene (Rück-)Versicherungsunternehmen i.S. des Artikels 13 Nr. 2 der Richtlinie 2009/138/EG für die Verschiebung auf 2028 optieren können.

Wir regen an in der Gesetzesbegründung klarzustellen, ob diese Interpretation als zulässig zu erachten ist, da es in der CSRD an einer entsprechenden Regelung fehlt.

Artikel 2: Anforderung an die Sprache des Prüfungsurteils (Artikel mit den Übergangsvorschriften zur Einzelrechnungslegung Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Buchst. b EGHGB-E)

Eine der Voraussetzungen dafür, dass ein Unternehmen i.S. des § 289b Abs. 1 HGB-E von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht befreit ist, soll sein, dass der Lagebericht des zu befreienden Unternehmens die Angabe der Internetseite enthält, auf der das Urteil über die Prüfung des befreienden konsolidierten Nachhaltigkeitsberichts des Mutterunternehmens abrufbar ist. Im Unterschied zu der Anforderung an die Sprache, in der der befreiende konsolidierte Nachhaltigkeitsbericht selbst abrufbar sein muss, sieht das Gesetz zu dem Prüfungsurteil keine Anforderung an dessen Sprache vor. Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit sollte auch insoweit vorgegeben werden, dass eine Abrufbarkeit in deutscher oder englischer Sprache erforderlich ist.

Seite 27/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Gleiches gilt bereits in Bezug auf § 289b Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b sowie § 315b Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b HGB-E.

Artikel 2: Prüfung mit begrenzter Sicherheit (Artikel zu den anzuwendenden Prüfungsstandards Nr. 1 EGHGB-E)

Die in Nr. 1 vorgesehene prüferische Durchsicht des Nachhaltigkeitsberichts ist einer durch Artikel 34 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. aa der EU-Bilanzrichtlinie geforderten Prüfung mit begrenzter Sicherheit nicht gleichwertig, da bei einer prüferischen Durchsicht eine geringere Prüfungssicherheit als bei einer von der CSRD geforderten Prüfung mit begrenzter Sicherheit erzielt wird. Ergänzend weisen wir darauf hin, dass sich Aufträge zur Durchführung prüferischer Durchsichten ausschließlich auf finanzielle Informationen beziehen. Bei nichtfinanziellen Informationen sollte vielmehr der Begriff „Prüfung zur Erlangung begrenzter Sicherheit“ verwendet werden. Daher regen wir an, den Begriff „prüferische Durchsicht“ durch diesen fachlich korrekten Terminus zu ersetzen. Zudem sollte auf den in der CSRD verwendeten Terminus „begrenzte Sicherheit“ (statt „gewisse Sicherheit“) zurückgegriffen werden.

Ferner wäre in Nr. 2 dieses Artikels das Wort „Abschlussprüfer“ durch die Wörter „Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts“ zu ersetzen, da der Abschlussprüfer zwar auch der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts sein kann (§ 324e Abs. 2 HGB-E), dies aber nach dem vorliegenden Referentenentwurf nicht zwangsläufig der Fall ist (§ 324e Abs. 1 HGB-E).

Artikel 2: Übergangsvorschriften „künstlicher Konsolidierungskreis“ (Artikel mit den Übergangsvorschriften zu § 289b Abs. 1 HGB-E bzw. zu § 315b Abs. 1 HGB-E, EGHGB-E)

Die Abs. 4 und 5 dieses Artikels des EGHGB-E sollen die Regelungen des Artikels 48i der EU-Bilanzrichtlinie umsetzen. Artikel 48i der EU-Bilanzrichtlinie gestattet bis zum 06.01.2030 einem Unions-Tochterunternehmen, das Artikel 19a oder 29a unterliegt und dessen Mutterunternehmen nicht den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats unterliegt, eine konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß den Anforderungen des Artikels 29a zu erstellen, der alle Unions-Tochterunternehmen dieses Mutterunternehmens einschließt, die Artikel 19a oder 29a unterliegen.

Wir weisen darauf hin, dass die genannten Übergangsvorschriften des EGHGB-E abweichend von den Regelungen des Artikels 48i der EU-Bilanzrichtlinie die Übergangsvorschrift daran knüpfen, dass das Unternehmen, das einen befreienden Nachhaltigkeitsbericht für den „künstlichen Konsolidierungskreis“ erstellt, ein Mutterunternehmen des deutschen Tochterunternehmens sein muss. Somit könnte – entgegen den Regelungen des Artikels 48i der EU-Bilanzrichtlinie – für

Seite 28/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

ein deutsches Unternehmen der konsolidierte Nachhaltigkeitsbericht einer Unions-Schwestergesellschaft keine befreiende Wirkung entfalten, da das Schwesterunternehmen kein Mutterunternehmen des deutschen Unternehmens ist.

Weiterhin weisen wir darauf hin, dass der Referentenentwurf – abweichend zu den Regelungen des Artikels 48i der EU-Bilanzrichtlinie – keine Regelung dazu enthält, dass ein deutsches Unternehmen einen Nachhaltigkeitsbericht i.S. des Artikels 48i der EU-Bilanzrichtlinie erstellen kann, dessen „künstlicher Konsolidierungskreis“ die weiteren Unions-Schwestergesellschaften des Drittstaaten-Mutterunternehmens enthält, die unter Artikel 19a bzw. Artikel 29a der EU-Bilanzrichtlinie fallen.

Weiterhin regelt Abs. 5 Nr. 4 des neu einzufügenden Artikels des EGHGB-E, dass der befreiende konsolidierte Nachhaltigkeitsbericht bis zum 06.01.2030 erstellt sein muss. Wir begrüßen grundsätzlich die Klarstellung, weisen jedoch darauf hin, dass durch diese Formulierung die Inanspruchnahme der Übergangsregelung bei kalenderjahrgleichen Geschäftsjahren somit nur für Geschäftsjahre bis einschließlich 2028 greift. Würde die Befreiungsregelung für Nachhaltigkeitsberichte gelten, die Geschäftsjahre betreffen, die bis zum 06.01.2030 beginnen, könnten Unternehmen länger von dieser Übergangsvorschrift Gebrauch machen.

Zu Artikel 3: Änderung des Lieferkettensorgfaltspflichtengesetzes

Die Unternehmen stehen angesichts der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung vor großen Herausforderungen. Wir begrüßen daher die angestrebte Vermeidung doppelter bzw. gleichgelagerter Berichtspflichten, die durch die vorgesehene Ersetzungsbefugnis bzw. das Entfallen der Berichtspflicht nach dem Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (LkSG) durch die Nachhaltigkeitsberichterstattung erreicht werden soll. Die Entlastung der Unternehmen von übermäßigen Berichtspflichten ist ein richtiger Schritt, um gleichzeitig die Qualität, insb. die Adressatenorientierung und Relevanz, der erforderlichen Berichte zu gewährleisten und die Akzeptanz des Green Deals zu fördern.

Vor diesem Hintergrund begrüßen wir auch die im Referentenentwurf vorgesehene Verschiebung der Einreichungspflicht der Berichte für Geschäftsjahre, die vor dem 01.01.2024 begonnen haben, auf den 31.12.2024. Laut der Gesetzesbegründung dient diese Verschiebung dazu, dass die Unternehmen ausreichend Gelegenheit haben zu prüfen, ob sie von ihrer Ersetzungsbefugnis Gebrauch machen möchten. Wir bitten um Klarstellung, ob eine Ersetzungsbefugnis vor diesem Hintergrund auch bereits für Geschäftsjahre möglich ist, die vor dem 01.01.2024 begonnen haben.

Wir weisen darauf hin, dass durch den Wortlaut des § 10 Abs. 5 LkSG-E, eine Befreiung von der Berichtspflicht nach dem LkSG nicht für Fälle vorgesehen ist,

Seite 29/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

in denen ein Unternehmen von der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung auf Einzelgesellschaftsebene befreit ist, weil dieses Unternehmen einen Konzernlagebericht im Einklang mit den §§ 315b und 315c HGB-E aufstellt (§ 289b Abs. 5 HGB-E, sog. „Selbstbefreiung“). Vor dem Hintergrund des intendierten Bürokratieabbaus regen wir an, dass auch im Fall der „Selbstbefreiung“ eines Unternehmens von der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung auf Einzelgesellschaftsebene eine Befreiung von der Berichtspflicht nach dem LkSG vorgesehen wird. Wir regen an, die Ausübung der Ersetzungsbefugnis auch durch Verwendung englischsprachiger Nachhaltigkeitsberichte zu ermöglichen.

Zu Artikel 4: Änderung des Aktiengesetzes

Artikel 4 Nr. 2: Prüfungsausschuss (§ 107 Abs. 3 AktG-E)

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

Ferner bitten wir um Klarstellung, welche Aufgabe dem Prüfungsausschuss konkret zukommt, wenn er sich nach § 107 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AktG-E mit „der Bereitstellung von Berichten akkreditierter unabhängiger dritter Parteien als Anlage zum Lagebericht oder auf andere öffentlich zugängliche Weise“ befassen soll.

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

Wir regen an klarzustellen, dass die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung analog zur Abschlussprüfung durch den Aufsichtsrat erfolgen sollte.

Zu Artikel 6: Änderung des GmbHG

Artikel 6 Nr. 1: Vorlage des Prüfungsvermerks zum Nachhaltigkeitsbericht (§ 42a Abs. 1 GmbHG-E)

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

Zu Artikel 12: Änderung des Kreditwesengesetzes

Artikel 12 Nr. 4: Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan (Änderung von § 25d Abs. 9 Satz 2 KWG)

Nach der vorgeschlagenen Änderung muss der „Vorsitzende des Prüfungsaus-

Seite 30/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

schusses [...] über Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung und Abschlussprüfung sowie *Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts verfügen*“ (Hervorhebung hinzugefügt).

Wir regen an, eine Übergangsregelung von mindestens einem Jahr vorzusehen, da es sich um ein neues Gebiet handelt und es, sofern nicht bereits vorher freiwillige Prüfungen beauftragt worden sind, schwierig sein könnte, hierüber flächendeckend den erforderlichen Nachweis zu führen.

Zu Artikel 17: Änderung des Wertpapierhandelsgesetzes

Artikel 17 Nr. 7: Übergangsvorschriften (§ 143 Abs. 3 WpHG-E)

Der neu einzufügende § 143 Abs. 3 WpHG-E regelt, dass alle nicht bereits in den Abs. 1 und 2 aufgeführten Unternehmen die Vorschriften des § 114 Abs. 2 Nr. 2 WpHG-E für Geschäftsjahre anzuwenden haben, die nach dem 31.12.2025 beginnen. Wir weisen darauf hin, dass (Drittstaaten-)KMU in Abs. 1 und 2 nicht genannt werden und somit ab dem 01.01.2026 in den Anwendungsbereich des angepassten § 114 Abs. 2 Nr. 2 WpHG-E fallen. Gemäß diesem ist der Lagebericht nach den Vorgaben des HGB sowie im Einklang mit Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung aufzustellen. Die Übergangsvorschrift ist nicht Teil des HGB, sondern des EGHGB. Insofern erscheint eine Inanspruchnahme der Übergangsvorschrift durch Drittstaaten-KMU-Emittenten nicht möglich.

Zu Artikel 21: Beteiligung an privatrechtlichen Unternehmen (§ 65 BHO-E)

§ 65 Abs. 1 Nr. 4 BHO-E regelt die Voraussetzungen für die Beteiligung von Gebietskörperschaften an privatrechtlichen Unternehmen. Demnach soll bzw. darf sich der Bund an der Gründung eines Unternehmens in einer Rechtsform des privaten Rechts oder an einem bestehenden Unternehmen nur beteiligen, wenn gewährleistet ist, dass der Jahresabschluss und der Lagebericht in entsprechender Anwendung der Vorschriften des [Dritten Buchs des HGB](#) für große Kapitalgesellschaften aufgestellt und geprüft werden. Artikel 21 des Referentenentwurfs ändert die Regelung insofern, dass künftig die Vorschriften zur Nachhaltigkeitsberichterstattung explizit ausgenommen sind.

Für diejenigen Unternehmen, die groß i.S. des § 267 HGB sind und unmittelbar den handelsrechtlichen Vorschriften zur Nachhaltigkeitsberichterstattung unterliegen, hat diese Änderung keine Konsequenz. Für kleine und mittelgroße Bundesunternehmen hingegen werden sich Pflicht und Umfang der Nachhaltigkeitsberichterstattung danach richten, was der Gesellschaftsvertrag jeweils vorsieht. Dies ermöglicht es den öffentlichen KMU, das bisherige Berichterstattungssystem in Einklang mit dem Public Corporate Governance Kodex (PCGK) des Bundes beizubehalten.

Seite 31/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Artikel 21 schafft somit Klarheit und implementiert in Abhängigkeit der Unternehmensgröße abgestufte (Mindest-)Berichtspflichten. Allerdings trifft die Neuregelung lediglich Kapitalgesellschaften und ihnen gleichgestellte haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften.

Öffentlich-rechtliche Organisationsformen, die anderen Vorschriften unterliegen, werden hingegen vom Referentenentwurf nicht erfasst. Ob dies eine bewusste politische Entscheidung war, geht aus der Gesetzesbegründung nicht hervor. Sofern öffentlich-rechtliche Organisationsformen nach den jeweils einschlägigen Vorschriften einen Jahresabschluss und Lagebericht in entsprechender Anwendung der strengeren handelsrechtlichen Vorschriften für große Kapitalgesellschaften aufzustellen haben, gelten über diesen allgemeinen Verweis auch §§ 289b, 289c HGB-E, so dass diese Einheiten mittelbar verpflichtet sein werden, spätestens ab dem Geschäftsjahr 2025 einen Nachhaltigkeitsbericht in ihren Lagebericht aufzunehmen. In dieser Berichterstattung sind, über den Verweis zur Anwendung der Regelungen für große Kapitalgesellschaften, die ESRS anzuwenden. Fraglich ist, ob diese lediglich mittelbar verpflichteten Organisationsformen auch die Angaben nach der Taxonomie-Verordnung innerhalb des Nachhaltigkeitsberichts aufzunehmen haben. Angesichts der bestehenden Rechtsunsicherheit würden wir eine Klarstellung in der Gesetzesbegründung zum Umfang der anzuwendenden Vorschriften bei mittelbarer Anwendung der CSRD begrüßen.

Zu Artikel 24: Änderung der Wirtschaftsprüferordnung

Artikel 24 Nr. 5 bis 8: Ersetzung des Begriffs „Prüfung“ durch „Wirtschaftsprüferexamen“

Nach der Begründung zum Referentenentwurf soll der Begriff „Prüfung“ in der WPO künftig in Abgrenzung zu den anderen durch die Wirtschaftsprüferkammer abzunehmenden Prüfungen durch den Begriff „Wirtschaftsprüferexamen“ ersetzt werden. Dies sei eine rein redaktionelle Änderung, die dem allgemeinen Sprachgebrauch entspreche.

Wir setzen uns, wie in Abschnitt A dargelegt, für eine obligatorische Integration der Prüfung zum Nachhaltigkeitsprüfer in das WP-Examen ein. Eine Abgrenzung des WP-Examens einerseits und der Prüfung zum Nachhaltigkeitsprüfer andererseits widerspricht dem Gedanken eines einheitlichen Examens und demzufolge eines geeinten Berufsstands.

Vor diesem Hintergrund ist zwar die Umbenennung in der WPO in den Begriff „Wirtschaftsprüferexamen“ inhaltlich nachvollziehbar und richtig, sie sollte jedoch nicht zur Abgrenzung von anderen Prüfungen genutzt werden.

Seite 32/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Um Bedenken entgegenzutreten, dass nach einer obligatorischen Integration nachhaltigkeitsbezogener Inhalte in das WP-Examen die Prüfung nicht mehr zu bewältigen sein könnte, hat der Ausschuss Human Resources (AHR) des IDW Möglichkeiten zu einer Fortentwicklung des Examens erarbeitet, die über die bereits vollzogene Modularisierung hinausgehen, ohne die zu Recht geforderte hohe Qualität des Examens aufzugeben (vgl. Dyck/Moser/Solmecke, Impulse zur Weiterentwicklung des Wirtschaftsprüfungsexamens, WPg 2023, S. 1114).

Artikel 24 Nr. 17: Zusätzliche Prüfung zum Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte (§ 13c WPO-E)

Wirtschaftsprüfer müssen sich auch künftig intensiv mit dem Thema Nachhaltigkeit befassen, um entsprechende Expertise aufzubauen bzw. kontinuierlich fortzuentwickeln. Selbst wenn Wirtschaftsprüfer keine Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten durchführen, insb. weil ihre Mandanten selbst keine Nachhaltigkeitsberichte erstellen, werden sie diese voraussichtlich zumindest beratend unterstützen, wenn diese im Rahmen der Lieferketten nachhaltigkeitsbezogene Informationen anderen Unternehmen zur Verfügung stellen (müssen). Ferner können sich nachhaltigkeitsbezogene Informationen auch auf die Finanzberichterstattung auswirken. Die Ausgliederung der nachhaltigkeitsbezogenen Inhalte in ein separates Examen ist auch vor diesem Hintergrund nicht zukunftsweisend und erscheint kontraproduktiv.

Artikel 24 Nr. 17: Registrierung als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte (§ 13d WPO-E)

Wir verweisen auf unsere Ausführungen in Abschnitt A. Eine separate Registrierung von Prüfern für Nachhaltigkeitsberichte ist nicht zukunftsweisend und birgt die Gefahr einer Zweiteilung des Berufsstands. Die Einheitlichkeit des Berufsstands hingegen ist ein Qualitätsmerkmal der Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer. Daher sprechen wir uns gegen die Einfügung von § 13d WPO-E aus.

Artikel 24 Nr. 22: Bestätigungsvermerke und Prüfungsvermerke (Änderung von § 32 WPO)

Wir begrüßen die vorgesehene Ergänzung in § 32 Satz 1 WPO-E, wonach nur Wirtschaftsprüfer Prüfungsvermerke über Nachhaltigkeitsberichte unterzeichnen dürfen.

Artikel 24 Nr. 22: Registrierung (Änderung von § 38 Nr. 2 WPO)

Wir verweisen auf unsere Ausführungen zu § 13d WPO-E sowie zu § 324e HGB-E und bitten um Klarstellung, dass auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte registriert werden können, sofern eine separate Registrierung weiter vorgesehen ist.

Seite 33/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

Artikel 24 Nr. 26: Änderung von § 43 Abs. 3 Satz 1 WPO

Wir begrüßen die vorgesehene Übertragung des sog. Cooling-Off-Erfordernisses bei der Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse auf die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung bei diesen Unternehmen.

Artikel 24 Nr. 37: Qualitätskontrolle (Änderung von § 57a WPO)

Der Referentenentwurf sieht vor, dass Wirtschaftsprüferpraxen berufsrechtlich verpflichtet werden, sich – wie bisher bereits alle gesetzlichen Abschlussprüfer – einer externen Qualitätskontrolle zu unterziehen, wenn sie gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchführen (§ 57a Abs. 1 Satz 1 WPO-E). Praxen, die gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen, sollen nach § 62b WPO-E Inspektionen durch die APAS unterliegen (bzw. die Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten sollen zusätzlich Gegenstand einer ggf. ohnehin schon durchzuführenden APAS-Inspektion werden).

Wir weisen darauf hin, dass es in diesem Zusammenhang notwendig ist, auch § 57a Abs. 5a WPO anzupassen. Hierdurch sollte sichergestellt werden, dass im Rahmen der externen Qualitätskontrolle ausschließlich die Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems in Bezug auf Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten von Unternehmen, die nicht Unternehmen von öffentlichem Interesse sind, beurteilt wird. Dies entspricht der geltenden Regelung nach § 57a Abs. 5a WPO in Bezug auf gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen nach § 316 HGB bei Wirtschaftsprüferpraxen, die (auch) gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen. Andernfalls käme es zu unverhältnismäßigen Doppelüberprüfungen.

Zudem regen wir an, den angepassten Wortlaut des vom Prüfer für Qualitätskontrolle abzugebenden Prüfungsurteils gemäß § 57a Abs. 5 Satz 4 WPO-E punktuell abzuändern. Nach dem im Referentenentwurf enthaltenen Wortlaut hat sich das Prüfungsurteil ergänzend auf die ordnungsgemäße Abwicklung „von Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten, soweit die Praxis diese durchführt“, zu beziehen. Das Prüfungsurteil sollte entsprechend dem erweiterten Anwendungsbereich der externen Qualitätskontrolle gemäß § 57a Abs. 1 Satz 1 WPO-E eindeutig auf „gesetzlich vorgeschriebene“ Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten bezogen werden. Darüber hinaus erachten wir den Einschub „soweit die Praxis diese durchführt“ für entbehrlich.

Der Einschub in § 57a Abs. 2 Satz 2 WPO-E („werden auch Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchgeführt, erstreckt sich die Qualitätskontrolle auch auf diese“) erweckt im Gegensatz zum Einschub in Abs. 1 („oder gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten“) den Eindruck, die Qualitätskontrolle erfasse nur dann Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten, wenn auch Abschlussprüfungen durchgeführt werden. Um das Missverständnis zu

Seite 34/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

vermeiden, regen wir die folgende Formulierung an: „Sie erstreckt sich auf Abschlussprüfungen nach § 316 des Handelsgesetzbuchs, auf gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten und auf betriebswirtschaftliche Prüfungen, die von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht beauftragt werden.“

Wir weisen darauf hin, dass die im Referentenentwurf vorgesehene Änderung von § 57a Abs. 2 Satz 5 WPO, wonach die Qualitätskontrolle spätestens drei Jahre nach Beginn der ersten gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfung oder Prüfung eines Nachhaltigkeitsberichts stattfindet, Auslegungsfragen aufwirft. Dies betrifft Wirtschaftsprüferpraxen, die bereits gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen durchführen und nach der von § 140 WPO-E (Nr. 62) vorgesehenen Übergangszeit, die Ende des Jahres 2028 abläuft, erstmals anzeigen, *auch* gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchzuführen. Bei diesen Praxen finden bereits turnusmäßig Qualitätskontrollen aufgrund von gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen statt („auf der Grundlage einer Risikoanalyse mindestens alle sechs Jahre“, § 57a Abs. 2 Satz 4 WPO). Fraglich ist, ob der Zeitabstand zwischen den Qualitätskontrollen bei diesen Praxen abhängig vom Zeitpunkt der letzten Qualitätskontrolle (erneut) einmalig zu verringern ist oder ob der in § 57a Abs. 2 Satz 5 WPO-E genannte (verkürzte) Zeitraum von maximal drei Jahren bis zur Qualitätskontrolle nur Praxen betrifft, die erstmals verpflichtet sind, sich überhaupt einer Qualitätskontrolle zu unterziehen. Wir regen eine diesbezügliche Klarstellung – zumindest in der Gesetzesbegründung – an. In jedem Fall sollte klargestellt werden, dass bei Wirtschaftsprüferpraxen, die auch gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen durchführen, einheitliche Qualitätskontrollen stattfinden, d.h. keine separaten Qualitätskontrollen hinsichtlich der Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten (kein separater Turnus).

Artikel 24 Nr. 38: Internes Qualitätssicherungssystem (Änderung von § 55b Abs. 2 und 4 WPO)

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

§ 55b Abs. 2 Satz 2 WPO-E enthält besondere Anforderungen an ein Qualitätssicherungssystem für Wirtschaftsprüferpraxen, die „Abschlussprüfungen nach § 316 des Handelsgesetzbuchs oder Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten“

Seite 35/35 zum Schreiben vom 19.04.2024 an das Bundesministerium der Justiz

durchführen. Zunächst sollte der Wortlaut dahingehend präzisiert werden, dass sich die Erweiterung dieser Bestimmung nur auf „gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten“ erstreckt. Darüber hinaus sollte Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 WPO, der die besonderen Anforderungen an die Sicherung der Eigenverantwortlichkeit, Unabhängigkeit und Unbefangenheit des auftragsverantwortlichen Prüfers regelt, um Verweise auf die Unabhängigkeitsanforderungen der § 324e HGB-E und § 43b WPO-E ergänzt werden.

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

Mit freundlichen Grüßen

Melanie Sack

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