

## **Zur Umsetzung der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung in deutsches Recht**

**Die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) verpflichtet bestimmte Unternehmen bzw. Konzerne, zur Berichterstattung über Nachhaltigkeitsaspekte. Sie weitet die Berichtspflichten zur Nachhaltigkeit massiv aus. In Deutschland werden ab dem Geschäftsjahr 2024 schrittweise bis zu 15.000 Unternehmen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den Vorgaben der CSRD verpflichtet. Am 24. Juli 2024 wurde der Regierungsentwurf zur Umsetzung der CSRD in nationales Recht veröffentlicht, deren Kerninhalte für mittelständische Unternehmen nachfolgend zusammengefasst werden. (07.08.2024)**

### **Umsetzung in nationales Recht**

Die CSRD-Richtlinie ist am 16. Dezember 2022 im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht worden und am 5. Januar 2023 in Kraft getreten. Die Berichtspflichten der CSRD werden durch die European Sustainability Reporting Standards (ESRS) konkretisiert, welche als delegierte Verordnung keine nationale Umsetzungsgesetzgebung durch die EU-Mitgliedstaaten erfordern und für betroffene Unternehmen unmittelbar gelten. Demgegenüber ist die CSRD eine Änderungsrichtlinie insb. zur EU-Bilanzrichtlinie („CSRD-Richtlinie“) und ist durch die Mitgliedsstaaten innerhalb von 18 Monaten nach Inkrafttreten in nationales Recht umzusetzen. Die Bundesregierung ist zur Umsetzung der CSRD-Richtlinie nach EU-Recht verpflichtet. Hierbei legt die CSRD-Richtlinie Mindestinhalte zur Umsetzung fest, über die die nationalen Gesetzgeber hinaus gehen können sowie Mitgliedsstaatenwahlrechte, deren Ausübung ebenso den nationalen Gesetzgeber obliegt. Die Frist zur Umsetzung der CSRD in deutsches Recht endete am 6. Juli 2024.

Da die Umsetzung in nationales Recht nicht bis zum 6. Juli 2024 erfolgt ist, droht die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens durch die Europäischen Kommission. Das gilt auch für viele andere Mitgliedsstaaten. Das Bundesministerium der Justiz (BMJ) hat am 22. März 2024 einen Referentenentwurf (RefE) eines Gesetzes zur Umsetzung der CSRD-Richtlinie der EU veröffentlicht und hierzu eine große Anzahl von Stellungnahmen von Unternehmen und Verbänden erhalten. Als nächsten Schritt zum Gesetzgebungsverfahren beschloss das Bundeskabinett am 24. Juli 2024 den Regierungsentwurf (RegE) eines Gesetzes zur Umsetzung der CSRD-Richtlinie. Trotz der zahlreichen Stellungnahmen mit Änderungsvorschlägen gibt es wenige inhaltliche Änderungen gegenüber dem Referentenentwurf. Die Gesetzesentwürfe konkretisieren die in Deutschland zukünftig geltenden Vorschriften zur Nachhaltigkeitsberichterstattung für Unternehmen sowie Prüfer und zeigen auf, inwieweit in der CSRD-Richtlinie enthaltene Mitgliedsstaatenwahlrechte ausgeübt werden.

## **Anwendungsbereich**

Im Anwendungsbereich der CSRD-Richtlinie sind „große Unternehmen“, deren Definition den nationalen Gesetzgebern obliegt. Auf mittelständische Industrie- und Handelsunternehmen in Deutschland bezogen sind große Kapitalgesellschaften sowie große Kapitalgesellschaften gleichgestellte Personengesellschaften (GmbH & Co. KG) ohne natürliche Person als Vollhafter ihrer Rechtsform nach im Anwendungsbereich der CSRD. Für die Größenklassifizierung gelten die Merkmale des 267 HGB n.F., die zuletzt angehoben wurden. Demnach sind große Gesellschaften solche, die mindestens zwei der drei nachfolgenden Merkmale an zwei aufeinander folgenden Stichtag überschreiten: > 25 Mio. EUR Bilanzsumme, > 50 Mio. EUR Umsatzerlöse und > 250 Arbeitnehmern im Jahresdurchschnitt. Große Kapitalgesellschaften sowie große (Kapitalgesellschaften gleichgestellte) Personengesellschaften sind erstmals für ab dem 1. Januar 2025 beginnende Geschäftsjahre zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet. Für die Wirtschaft ergibt sich nach vollständiger Einführung der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung ab dem Geschäftsjahr 2028 nach Schätzung der Bundesregierung ein jährlicher Erfüllungsaufwand in Höhe von rund 1,58 Milliarden EUR.

## **Berichterstattung im Lagebericht**

Die Berichterstattung entsprechend der CSRD und ESRS erfolgt im erweiterten (Konzern-)Lagebericht in einem klar erkennbaren Abschnitt („Nachhaltigkeitsbericht“). Der Nachhaltigkeitsbericht ist in einem einheitlichen elektronischen Berichtsformat (European Single Electronic Format, ESEF) aufzustellen und die Nachhaltigkeitsangaben entsprechend maschinellen Auslesbarkeit auszuzeichnen (sogenanntes „Tagging“). Formatvorgaben zu ESEF sind allerdings erst für ab dem 1. Januar 2026 beginnende Geschäftsjahre zu beachten.

## **Prüfung der Nachhaltigkeitsprüfer als Vorbehaltsaufgabe für Wirtschaftsprüfer**

Als Bestandteil des (Konzern-)Lageberichts soll der Nachhaltigkeitsbericht zukünftig Gegenstand einer inhaltlichen Prüfung sein. Die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts soll unter Verweis durch einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft erfolgen, wobei das nicht zwingend der Abschlussprüfer des Jahres- bzw. Konzernabschlusses sein muss. Mithin handelt es sich um eine sog. Vorbehaltsaufgabe für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Andere Prüfer – denkbar wäre z. B. der „TÜV“ – sind im Regierungsentwurf nicht vorgesehen. Wirtschaftsprüfer/innen müssen sich mit entsprechenden Fortbildungen zum „Nachhaltigkeitsprüfer/in“ qualifizieren und sich in einem gesonderten Register der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) registrieren. Einige Wirtschaftsprüfer haben bereits die Fortbildung zum Sustainability Auditor beim Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) erfolgreich absolviert.

### **Separater Prüfungsvermerk für Nachhaltigkeitsbericht**

Es ist möglich unterschiedliche Wirtschaftsprüfer mit der Prüfung des Jahres- oder Konzernabschlusses auf der einen und der Nachhaltigkeitsberichterstattung auf der anderen Seite zu beauftragen. Allein daraus folgend ergibt sich die Notwendigkeit eines gesonderten Prüfungsvermerks für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (neben dem Bestätigungsvermerk für den Abschluss). Im Referentenentwurf zur Umsetzung der CSRD war zudem ein separater Prüfungsbericht vorgesehen. Da die ausführliche Berichterstattung im Rahmen eines Prüfungsberichts im internationalen Vergleich eine deutsche Besonderheit darstellt, wurde diese Anforderung im RegE gestrichen.

### **Neue Angabe im Lagebericht**

Etwas überraschend führt der Regierungsentwurf auch eine zusätzliche Angabe im Lagebericht ein. Der Lagebericht soll um „Angaben zu den wichtigsten immateriellen Ressourcen“ erweitert werden. Es ist über diejenigen Ressourcen ohne physische Substanz zu berichten, „von denen das Geschäftsmodell grundlegend abhängt und die eine Wertschöpfungsquelle für das Unternehmen darstellen“. Die neue, sehr abstrakte formulierte Anforderung dürfte in der Praxis noch für Diskussionen sorgen.

### **Erleichterung für doppelte Berichterstattung nach Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz**

Das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (LkSG) ist ein deutsches Gesetz und nur wenige andere Staaten haben ähnliche Gesetze zur Lieferkettenregulierung. Auf europäischer Ebene ist bereits eine Richtlinie betreffend der Lieferketten in der „Pipeline“. Im Rahmen Ihrer „Wachstumsinitiative“ hat die Bundesregierung Entlastungen der Unternehmen im Bereich der Lieferkettenregulierung angekündigt, die hier bereits erkennbar sind. Die Berichtspflicht nach dem Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz soll entfallen, wenn ein Unternehmen einen Nachhaltigkeitsbericht entsprechend der CSRD und der ESRS (freiwillig) erstellt und dieser geprüft wird. Der Nachhaltigkeitsbericht ist dann anstelle des Berichts auf der eigenen Internetseite zu veröffentlichen. Auch wurde die Einreichungsfrist der LkSG-Berichte für das Geschäftsjahr 2023 nochmals bis zum 31. Dezember 2025 verlängert.

## **Fazit und Ausblick**

Große Überraschungen sind im Regierungsentwurf ausgeblieben. Es handelt sich weitestgehend um eine 1zu1-Umsetzung der CSRD ohne Verschärfungen und Ausübung von Mitgliedsstaatenwahlrechten. Überraschend ist, dass der Gesetzesentwurf neben Erleichterungen für die Berichterstattung nach dem Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz auch eine zusätzliche Angabe im Lagebericht vorsieht. Der Gesetzesentwurf muss als nächstes den Bundestag und Bundestrat durchlaufen und das Justizministerium geht davon aus, dass das Gesetzgebungsverfahren „rechtzeitig abgeschlossen sein wird, sodass betroffene Unternehmen im Frühjahr 2025 nach der CSRD berichten können“.

### **Autor:**

Niels Morgenstern, Partner, Wirtschaftsprüfer Steuerberater Sustainability Auditor (IDW)  
HLB Schumacher GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft  
[www.hlb-schumacher.de](http://www.hlb-schumacher.de)