

**Audit Committee
Institute e.V.**



CSRD- Umsetzungsgesetz

Gefördert durch



Am 24. Juli 2024 wurde der lang erwartete Regierungsentwurf zum CSRD-Umsetzungsgesetz veröffentlicht.¹ Das Umsetzungsgesetz soll die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)² in deutsches Recht transformieren. Die Umsetzung hätte eigentlich bis spätestens zum 6. Juli 2024 erfolgen müssen.

Die CSRD ist Teil des Green Deals. Ziel der Richtlinie ist, Kapitalflüsse in nachhaltige Wirtschaftsaktivitäten zu lenken. Hierzu soll die Nachhaltigkeitsberichterstattung aufgewertet werden; ihr soll der gleiche Stellenwert wie der Finanzberichterstattung zukommen. Qualität, Vergleichbarkeit und Verlässlichkeit der ESG-Angaben sollen folglich verbessert, der **Bilanzeid** auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung ausgeweitet werden.³ Zudem wird der Kreis der Unternehmen, die zu einer solchen Berichterstattung verpflichtet sind, ausgeweitet.

Das Umsetzungsgesetz enthält – aufgrund der engmaschigen Vorgaben der Richtlinie – keine großen Überraschungen. Den CSRD-Vorgaben folgend, wird der Inhalt der CSR-Berichterstattung – die nun Nachhaltigkeitsberichterstattung heißt – erweitert und präzisiert, das bislang geltende Comply-or-Explain-Prinzip abgeschafft. Berichtet werden muss in Zukunft insbesondere nicht nur vertieft über Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, sondern auch über Corporate Governance-Aspekte. Das EU-Mitgliedstaatenwahlrecht, dass anstelle des Abschlussprüfers auch andere Personen die Nachhaltigkeitsberichterstattung prüfen dürfen, wurde auch im Regierungsentwurf dergestalt ausgeübt, dass der Abschlussprüfer oder auch andere Wirtschaftsprüfer(gesellschaften) den Nachhaltigkeitsbericht prüfen können.⁴



1 Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14.12.2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen vom 24. Juli 2024, online abrufbar unter https://www.bmj.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/DE/2024_CSRD_UmsG.html

2 Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14.12.2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen vom 14.12.2022, EU-ABI. L 322, S. 15

3 Vgl. zum Bilanzeid näher §§ 289h, 315f HGB-E

4 Vgl. § 324e HGB-E

Wesentliche Änderungen im Vergleich zum Referentenentwurf

Im Vergleich zum Referentenentwurf vom März 2024 enthält der Regierungsentwurf nur wenige Änderungen. Es bleibt insbesondere dabei, dass nur Wirtschaftsprüfer den Nachhaltigkeitsbericht prüfen dürfen und keine unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen. Im Übrigen ergeben sich im Wesentlichen folgende Änderungen:

- Der Abschlussprüfer⁵ muss **keinen Prüfungsbericht zum Nachhaltigkeitsbericht** erstellen. Es bleibt dabei, dass er einen zu veröffentlichenden Prüfungsvermerk über seine Prüfung erstellen muss.⁶
- Die **Übergangsvorschrift zur Prüferbestellung** für den Nachhaltigkeitsbericht wurde klarer gefasst.⁷
- Die **Arbeitnehmervertreter im Unternehmen** (nicht im Aufsichtsrat) müssen nun nicht mehr »bei der Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts über die vorgesehenen Inhalte«, sondern nur noch »über die Inhalte des Nachhaltigkeitsberichts« unterrichtet werden.⁸
- **Übergangsvorschriften für KMUs:** Klargestellt wurde, dass nur kapitalmarktorientierte KMUs bis 2028 auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung verzichten können.⁹
- Die Pflicht zur Aufstellung des Berichts im **ESEF-Format** findet erstmals auf Rechnungslegungsunterlagen für das Geschäftsjahr 2026 Anwendung.¹⁰
- Die Voraussetzungen für die Möglichkeit, den Bericht nach dem **Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (LkSG)** durch den Nachhaltigkeitsbericht zu ersetzen, wurden insbesondere auf Konzernkonstellationen erweitert.¹¹ Darüber hinaus wurde die Einreichungsfrist für LkSG-Berichte für das Geschäftsjahr 2023 um ein Jahr, d. h. bis zum 31.12.2025, verlängert.¹²

5 Bzw. ein anderer Wirtschaftsprüfer

6 Vgl. § 324i HGB-E

7 Vgl. Art. [zur Einzelrechnungslegung] Abs. 2, Art. [zur Konzernrechnungslegung] Abs. 2 EGHGB-E

8 Vgl. näher § 289b Abs. 6 S. 1 HGB-E

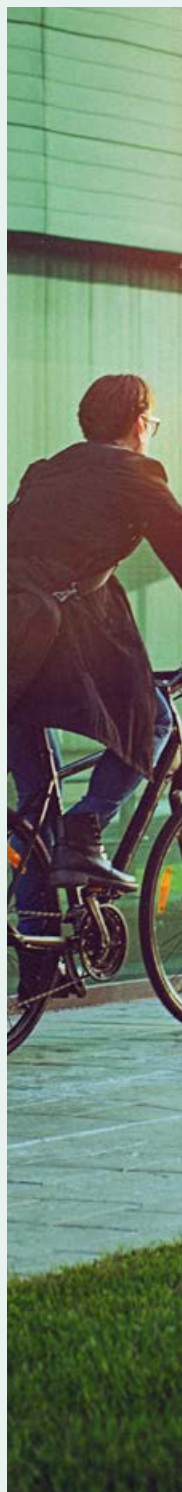
9 Vgl. Art. [zur Einzelrechnungslegung] Abs. 4 S. 2, 3 EGHGB-E

10 Vgl. Art. [zur Einzelrechnungslegung] Abs. 7, Art. [zur Konzernrechnungslegung] Abs. 6 EGHGB

11 Vgl. § 10 Abs. 5 LkSG-E

12 Vgl. § 12 Abs. 4 LkSG-E

Im Folgenden wird der wesentliche Inhalt des Regierungsentwurfs des CSRD-Umsetzungsgesetzes dargestellt.



Wesentlicher Inhalt des Regierungsentwurfs des CSRD-Umsetzungsgesetzes in Bezug auf den Nachhaltigkeitsbericht

Kreis der zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichteten Unternehmen erweitert

Den Vorgaben der CSRD folgend, müssen in Zukunft folgende Unternehmen ihren Lagebericht um einen **Nachhaltigkeitsbericht** erweitern:

- **Für Geschäftsjahre ab Anfang Januar 2024:** große¹³ kapitalmarktorientierte¹⁴ Kapitalgesellschaften¹⁵, Banken¹⁶ und Versicherungsunternehmen¹⁷ mit jeweils mehr als 500 Mitarbeitern (d. h. Unternehmen, die bislang schon zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet waren)¹⁸
- **Für Geschäftsjahre ab Anfang Januar 2025:** alle großen¹⁹ Kapitalgesellschaften²⁰ und – rechtsformunabhängig – große Banken und Versicherungsunternehmen²¹. Das Überschreiten der Schwelle von 500 Mitarbeitern sowie eine Kapitalmarkt-orientierung sind nicht mehr erforderlich.²²
- **Für Geschäftsjahre ab Anfang Januar 2026:** kapitalmarkt-orientierte KMUs²³ sowie kleine und nicht komplexe Kreditinstitute und firmeneigene (Rück-)Versicherungsunternehmen, die kapitalmarktorientiert oder groß (im handelsrechtlichen Sinne) sind – mit Ausnahme von Kleinstkapitalgesellschaften, Kleinstkreditunternehmen und Kleinstversicherungsunternehmen.²⁴ Nur kapitalmarktorientierte KMUs können **bis 2028**

13 Große Unternehmen müssen mindestens zwei der drei folgenden Kriterien an zwei hintereinander folgenden Abschlussstichtagen erfüllen (§ 267 Abs. 3 S. 1, Abs. 4, 5 HGB):

- im Jahresdurchschnitt mehr als 250 Arbeitnehmer,
- die Bilanzsumme überschreitet 25 Mio. EUR oder
- die Umsatzerlöse überschreiten 50 Mio. EUR in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag. Kapitalmarktorientierte Gesellschaften gelten hier nicht automatisch als groß.

Zu den Besonderheiten bei Banken und Versicherungen vgl. §§ 340a Abs. 2 S. 6, 341a Abs. 2 S. 7 HGB-E

14 Vgl. § 316a S. 2 Nr. 1 i.V.m. § 264d HGB

15 Einschließlich der haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften, vgl. § 264a HGB. Die Genossenschaft fällt ebenfalls unter den Anwendungsbereich, vgl. § 336 Abs. 2 S. 1 Nr. 2a HGB-E.

16 I. S. d. § 316a S. 2 Nr. 2 HGB

17 I. S. d. § 316a S. 2 Nr. 3 HGB

18 Keine Anwendung auf kleine und nicht komplexe Kreditinstitute und firmeneigene (Rück-)Versicherungsunternehmen, vgl. Art. [zur Einzelrechnungslegung] Abs. 1 S. 1 Nr. 4, 5 EGHGB-E; vgl. zum Anwendungsbereich und -zeitpunkt im Übrigen näher §§ 289b Abs. 1 S. 1, 336 Abs. 2 S. 1 Nr. 2a, 340a Abs. 5 S. 1, 341a Abs. 2a S. 1 HGB-E, Artikel [zur Einzelrechnungslegung] Abs. 1 EGHGB-E

19 Vgl. Fn. 13

20 Einschließlich der haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften, vgl. § 264a HGB. Die Genossenschaft fällt nicht unter den Anwendungsbereich, vgl. § 336 Abs. 2 S. 1 Nr. 2a HGB-E.

21 Bzgl. Pensionsfonds und -kassen vgl. §§ 341 Abs. 4 S. 2, 341a Abs. 2a S. 2 HGB-E

22 Keine Anwendung auf kleine und nicht komplexe Kreditinstitute und firmeneigene (Rück-)Versicherungsunternehmen, vgl. Art. [zur Einzelrechnungslegung] Abs. 3 S. 1 Nr. 2, 3 EGHGB-E; vgl. zum Anwendungsbereich und -zeitpunkt näher §§ 289b Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 340a Abs. 5 S. 1 Nr. 1, 341 Abs. 4 S. 2, 341a Abs. 2a S. 1 Nr. 1, 2 HGB-E, Art. [zur Einzelrechnungslegung] Abs. 3 EGHGB-E

23 Kapitalgesellschaften (einschließlich der haftungsbeschränkten Personenhandels-gesellschaften, vgl. § 264a HGB), Kreditinstitute (und andere Institute gemäß § 340 Abs. 4–5 HGB) und Versicherungsunternehmen

24 Vgl. zum Anwendungsbereich und -zeitpunkt näher §§ 289b Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 340a Abs. 5 S. 1, 3, 341 Abs. 4 S. 2, 341a Abs. 2a S. 1, 2, 4 HGB-E, Art. [zur Einzelrechnungs-legung] Abs. 4 EGHGB-E

auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung verzichten, müssen dies aber im Lagebericht offenlegen und kurz erläutern.²⁵

- Für **große**²⁶ **kapitalmarktorientierte Tochtergesellschaften** gibt es im Konzern grundsätzlich **keine Befreiungsmöglichkeit** von der Berichterstattungspflicht.²⁷
- **Inländische Zweigniederlassungen** mit Hauptniederlassungen in Drittstaaten können auch zu einer verkürzten (konsolidierten) Nachhaltigkeitsberichterstattung **für Geschäftsjahre ab Anfang Januar 2028** verpflichtet sein.²⁸

Die Pflicht zur **konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung** tritt im Grundsatz bereits dann ein, wenn ein Unternehmen Mutterunternehmen einer großen Gruppe ist.²⁹ Zudem können auch **inländische Tochtergesellschaften** oberster Mutterunternehmen aus Drittstaaten **für Geschäftsjahre ab Anfang Januar 2028** zur verkürzten Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet sein.³⁰

Berichterstattung nach dem Prinzip der doppelten Wesentlichkeit

Gemäß dem Prinzip der **doppelten Wesentlichkeit** sind in den Lagebericht in einem dafür vorgesehenen, klar erkennbaren Abschnitt Angaben aufzunehmen, die erforderlich sind für das Verständnis

- der Auswirkungen der Tätigkeiten der Gesellschaft auf Nachhaltigkeitsaspekte, wie z. B. die Umwelt (sog. Inside-out-Perspektive; Impact Materiality) und
- der Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage der Gesellschaft (sog. Outside-in-Perspektive; Financial Materiality).³¹

25 Vgl. Art. [zur Einzelrechnungslegung] Abs. 4 S. 2, 3 EGHGB-E

26 Vgl. Fn. 13

27 Vgl. näher § 289b Abs. 2 S. 2, Abs. 3 S. 2, Abs. 5 HGB-E; **zu den Voraussetzungen für die Befreiung von Tochtergesellschaften von der Berichtspflicht** vgl. im Übrigen §§ 289b Abs. 2–5, 340a Abs. 5 S. 2, 341a Abs. 2a S. 3 HGB-E, Art. [zur Einzelrechnungslegung] Abs. 6 EGHGB-E

28 Vgl. näher §§ 315i f. HGB-E; zum Anwendungszeitpunkt siehe Art. [Rechnungslegungsunterlagen von Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland und zu Nachhaltigkeitsberichten von Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat] Abs. 2 EGHGB-E

29 Vgl. näher §§ 291 f., 315b, 340i Abs. 5 S. 2, 3, 341 Abs. 4 S. 4, 341j Abs. 2a S. 2–4 HGB-E. **Ein Unternehmen kann daher trotz Befreiung von der konsolidierten Finanzberichterstattung zur konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet sein;** zu den Anwendungszeitpunkten vgl. Art. [Konzernrechnungslegung] EGHGB-E.

30 Vgl. näher § 315h HGB-E; zum Anwendungszeitpunkt siehe Art. [Rechnungslegungsunterlagen von Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland und zu Nachhaltigkeitsberichten von Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat] Abs. 2 EGHGB-E

31 Vgl. § 289c Abs. 1 HGB-E

Ausweitung und Präzisierung der berichtspflichtigen Informationen

Folgende Angaben sind – entsprechend dem Prinzip der doppelten Wesentlichkeit – in den Lagebericht aufzunehmen:³²

- eine kurze **Beschreibung von Geschäftsmodell und Strategie der Gesellschaft**, einschließlich Angaben (u. a.)
 - zur Widerstandsfähigkeit dieser im Hinblick auf Nachhaltigkeitsaspekte,
 - zu den Chancen des Unternehmens im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten,
 - zur Art und Weise³³, wie die Gesellschaft sicherstellen will, dass ihr Geschäftsmodell und ihre Strategie mit dem Übergang zu einer nachhaltigen Wirtschaft und der Begrenzung der Erderwärmung auf 1,5 °C³⁴ vereinbar sind,
 - zur Art und Weise, wie Geschäftsmodell und Strategie den Stakeholder-Belangen und den nachhaltigkeitsrelevanten Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit Rechnung tragen,
 - zur Art und Weise, wie die Strategie der Gesellschaft im Hinblick auf Nachhaltigkeitsaspekte umgesetzt wird;
- eine Beschreibung der **zeitgebundenen Nachhaltigkeitsziele** und des diesbezüglichen Fortschritts sowie Angaben dazu, ob die umweltbezogenen Ziele der Gesellschaft auf wissenschaftlichen Erkenntnissen beruhen;
- eine Beschreibung der **Rolle der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten** sowie **deren Fachwissen und Fähigkeiten zur Wahrnehmung dieser Rolle** bzw. Zugang zu solchem Fachwissen und solchen Fähigkeiten;
- eine Beschreibung der **Nachhaltigkeitspolitik** des Unternehmens;
- Informationen über das Vorhandensein von **nachhaltigkeitsbezogenen Anreizsystemen** für Mitglieder von Vorstand und Aufsichtsrat;

- eine Beschreibung
 - des mit Blick auf Nachhaltigkeitsaspekte umgesetzten **Due-Diligence-Prozesses**,
 - der **wichtigsten tatsächlichen oder potenziellen negativen Auswirkungen**, die mit der eigenen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft und ihrer gesamten Wertschöpfungskette verbunden sind, sowie Maßnahmen zur Identifizierung und Überwachung dieser Auswirkungen,
 - **weiterer negativer Auswirkungen**, die die Gesellschaft gemäß anderen EU-Anforderungen zur Durchführung des **Due-Diligence-Prozesses** identifizieren muss,
 - jeglicher Maßnahmen der Gesellschaft zur **Verhinderung, Minderung oder Behebung tatsächlicher oder potenzieller negativer Auswirkungen** und des Erfolgs dieser Maßnahmen;
- eine Beschreibung der **wichtigsten Risiken**, denen die Gesellschaft im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten ausgesetzt ist, einschließlich der wichtigsten Abhängigkeiten in diesem Bereich, und der Art und Weise, wie sie diese Risiken steuert;
- **Indikatoren**, die für die vorgenannten Angaben relevant sind.

Die vorgenannten Angaben müssen – soweit geeignet – Informationen über kurz-, mittel- und langfristige Zeiträume umfassen. Ebenso muss über den Prozess der Informationsermittlung berichtet werden. Die Angaben müssen zudem – soweit es für das Verständnis erforderlich ist – Angaben zur **Wertschöpfungskette** enthalten.³⁵

Kapitalmarktorientierte KMUs, kleine und nicht komplexe Kreditinstitute und firmeneigene (Rück-)Versicherungsunternehmen müssen weniger detailliert berichten.³⁶

³² Vgl. näher § 289c HGB-E, für die Konzernberichterstattung §§ 315c, 340i Abs. 5 S. 2, 341j Abs. 2a S. 2 HGB-E

³³ Einschließlich der Durchführungsmaßnahmen und der damit verbundenen Finanz- und Investitionspläne

³⁴ Im Einklang mit dem Übereinkommen von Paris und dem Ziel der Klimaneutralität bis 2050 gemäß der Verordnung (EU) 2021/1119

³⁵ **Zu den Übergangsfristen in Bezug auf die Wertschöpfungskette** vgl. Artikel [zur Einzelrechnungslegung] Abs. 5 EGHGB-E

³⁶ Vgl. näher §§ 289d, 340a Abs. 5 S. 3, 341a Abs. 2a S. 4 HGB-E

Verpflichtung zur Nutzung von Berichtsstandards

Unternehmen konnten bislang für ihre Berichterstattung auf unterschiedliche Rahmenwerke, wie z. B. den Deutschen Nachhaltigkeitskodex oder die Standards der Global Reporting Initiative (GRI) zurückgreifen. Um die Vergleichbarkeit und Qualität der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu verbessern, werden Unternehmen nun zur **Nutzung von einheitlichen Berichtsstandards** verpflichtet, die u. a. die zu berichtenden Informationen und die Art der Berichterstattung (z. B. Aufbau des Berichts) konkretisieren.³⁷ Die Standards werden von der EU-Kommission im Wege delegierter Rechtsakte erlassen; für KMUs sind Standards vorgesehen, welche die Besonderheiten dieser Unternehmen berücksichtigen. Für den Erlass der Standards ist ein gestaffelter Zeitplan vorgesehen (siehe Zeitstrahl auf S. 7 und Tabelle auf S. 6). Die EU-Kommission ist verpflichtet, bei der Standardentwicklung die technischen Ratschläge der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) zu berücksichtigen.

Ort der Berichterstattung

Die Möglichkeit eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts außerhalb des Lageberichts entfällt. Die neue Nachhaltigkeitsberichterstattung erfolgt also **zwingend im Lagebericht**, und zwar in einem dafür vorgesehenen, klar erkennbaren Abschnitt (Nachhaltigkeitsbericht).³⁸

Digitalisierung der Berichterstattung

Der Lagebericht – einschließlich des Nachhaltigkeitsberichts – muss in dem **einheitlichen elektronischen Berichtsformat (ESEF)** aufgestellt werden, wobei die Informationen zum Teil **getaggt** werden müssen.³⁹ Die Pflicht zur Aufstellung des Berichts im ESEF-Format findet erstmals auf Rechnungslegungsunterlagen für das Geschäftsjahr 2026 Anwendung.⁴⁰

Prüfung der Berichterstattung durch den Aufsichtsrat

Wie bislang muss der Aufsichtsrat die Nachhaltigkeitsberichterstattung mit der gleichen Intensität wie die übrige Finanzberichterstattung überwachen. Ausdrücklich klargestellt wird zudem, dass die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses den Prozess der Nachhaltigkeitsberichterstattung einschließt.⁴¹ Die vorbereitende Prüfung muss in Unternehmen von öffentlichem Interesse auf den Prüfungsausschuss übertragen werden.⁴² Geben die Arbeitnehmervertreter im Rahmen ihrer Beteiligung eine Stellungnahme ab, so muss diese dem Prüfungsausschuss/Aufsichtsrat zugeleitet werden.⁴³ Laut der Begründung zum Regierungsentwurf umfasst die Überwachung – den Vorgaben der CSRD folgend – auch die Überwachung des **Prozesses der elektronischen Berichterstattung im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung**⁴⁴. Dagegen fehlt im Gesetzesentwurf – und in seiner Begründung – die ausdrückliche Klarstellung, dass der Aufsichtsrat die **unternehmerischen Kontrollsysteme auch im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung** – einschließlich in Bezug auf die digitale Aufbereitung der Informationen – überwachen muss.⁴⁵ Zudem muss der Prüfungsausschuss in Unternehmen von öffentlichem Interesse (zur vorbereitenden oder abschließenden Erledigung)⁴⁶ den Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Hinblick auf Unabhängigkeit und Qualität überwachen.⁴⁷

37 Vgl. §§ 289c Abs. 6, 289d S. 2, 315c Abs. 1 Nr. 2 EGHGB-E

38 Vgl. § 289b Abs. 1 S. 2 HGB-E

39 Vgl. näher §§ 289g, 315e, 336 Abs. 2 Nr. 2a, 340a Abs. 5 S. 1, 340i Abs. 5 S. 2, 341a Abs. 2a S. 1, 341j Abs. 2a S. 2 HGB-E

40 Vgl. Art. [zur Einzelrechnungslegung] Abs. 7, Art. [zur Konzernrechnungslegung] Abs. 6 EGHGB

41 Vgl. § 107 Abs. 3 S. 2 Nr. 1, S. 2 AktG-E, § 38 Abs. 1a S. 1 GenG-E, § 19 Abs. 4 S. 1, 2 SCE-Ausführungsgesetz-E, § 25d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 KWG-E

42 Vgl. § 107 Abs. 3 S. 2 AktG-E

43 Vgl. § 289b Abs. 6 HGB-E

44 Vgl. RegE CSRD-UmsG, S. 161 f.; zur Überwachung der elektronischen Berichterstattung durch den Aufsichtsrat vgl. Rabenhorst, Audit Committee Quarterly II/2021, S. 88 f.

45 Vgl. hierzu Art. 39 Abs. 6 lit. c Abschlussprüferrichtlinie (2006/43/EG) in der Fassung der CSRD

46 In allen anderen Unternehmen kann die Überwachung auch nur durch das Plenum oder einen anderen Ausschuss erfolgen.

47 Vgl. § 107 Abs. 3 S. 2 Nr. 4 AktG-E, § 25d Abs. 9 S. 1 Nr. 3 KWG-E; vgl. außerdem § 107 Abs. 3 S. 2 Nr. 2 AktG-E i.V.m. § 324i HGB-E

Wesentlicher Inhalt des Regierungsentwurfs des CSRD-Umsetzungsgesetzes in Bezug auf den Nachhaltigkeitsbericht [Fortsetzung]

Externe Prüfung der Berichterstattung durch Abschlussprüfer oder anderen Wirtschaftsprüfer

Um die Verlässlichkeit der Nachhaltigkeitsinformationen zu verbessern, unterliegt die Nachhaltigkeitsberichterstattung künftig zwingend einer externen inhaltlichen Prüfung.⁴⁸ In einer Übergangszeit soll die Prüfung zunächst nur mit **»limited assurance«** (begrenzter Prüfungssicherheit) erfolgen. Geprüft werden soll anhand nationaler Prüfungsstandards, solange die EU-Kommission keine eigenen Prüfungsstandards im Wege delegierter Rechtsakte festgelegt hat.⁴⁹

Die EU-Kommission will **bis spätestens Oktober 2028** Prüfungsstandards verabschieden, die eine Prüfung mit **»reasonable assurance«** (hinreichender Prüfungssicherheit) erlauben.

Der Regierungsentwurf macht von dem Wahlrecht der CSRD Gebrauch, dass neben dem Abschlussprüfer auch andere Wirtschaftsprüfer prüfen dürfen.⁵⁰ Vorgesehen ist zudem, dass ein qualifiziertes Gesellschafterquorum eine zusätzliche Prüfung bestimmter Bestandteile der Nachhaltigkeitsberichterstattung verlangen kann.⁵¹

Der Prüfer muss in Zukunft zudem öffentlich in einem **neu eingeführten Prüfungsvermerk** über den Nachhaltigkeitsbericht über seine Prüfung berichten.⁵² Für die **Bestellung des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts**⁵³ sieht der Entwurf eine Übergangsbestimmung für vor dem 1. Januar 2025 beginnende Geschäftsjahre vor, sofern die Hauptversammlung/Gesellschafterversammlung bis einschließlich zum Tag des Inkrafttretens des CSRD-Umsetzungsgesetzes einberufen wird und kein Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts bestellt worden ist.⁵⁴

Als Prüfer gilt dann der bestellte Abschlussprüfer. Unbenannt bleibt es der betroffenen Gesellschaft, nach dem Inkrafttreten des Gesetzes in einer weiteren Hauptversammlung einen anderen Prüfer für den Nachhaltigkeitsbericht zu bestellen.⁵⁵

Anders als noch im Referentenentwurf vorgesehen, muss der Prüfer über die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts keinen »Bericht über die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts« erstellen.

Prüfung der Berichterstattung im Enforcement-Verfahren

Die Verlässlichkeit der Informationen soll schließlich zusätzlich dadurch sichergestellt werden, dass die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung auch **im Rahmen der nationalen Enforcement-Verfahren** erfolgt. Die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) soll Leitlinien für die Prüfung durch die nationalen Behörden erarbeiten.⁵⁶

Änderung des Lieferkettensorgfaltpflichtengesetzes

Um doppelte bzw. gleichgelagerte Berichtspflichten zu vermeiden, kann bei Unternehmen der Nachhaltigkeitsbericht u. U. die Berichterstattung nach dem Lieferkettensorgfaltpflichtengesetz ersetzen.⁵⁷

Kategorien von Standards

| Sektorübergreifende Standards; Verabschiedung durch EU-Kommission Ende Juli 2023 | | KMU Standards (Verabschiedung bis Ende Juni 2024 geplant) | Sektorspezifische Standards und Standards für Drittstaatenunternehmen (Verabschiedung bis Ende Juni 2026 geplant) |
|---|--|--|--|
| Bereichsübergreifende Standards (»generelle Standards«) | Themenbezogene, d. h. auf die ESG-Komponenten bezogene Standards | | |

48 Vgl. §§ 317 Abs. 2 S. 3, 324b ff. HGB-E

49 Vgl. § 317 Abs. 5 HGB-E, Art. [zur Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts auf Basis einer Prüfung zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit] EGHGB-E

50 Vgl. 324e HGB-E

51 Dies gilt nicht für kapitalmarktorientierte Gesellschaften, vgl. im Übrigen näher §§ 324k, 324l HGB-E, § 53 Abs. 5 GenG-E.

52 Vgl. näher § 324i HGB-E, § 58 Abs. 2 S. 3 GenG-E

53 Vgl. § 324d HGB-E

54 Vgl. Art. [zur Einzelrechnungslegung] Abs. 2, Art. [zur Konzernrechnungslegung] Abs. 2 EGHGB-E

55 Vgl. RegE CSRD-UmsG, S. 158

56 Art. 28d Transparenzrichtlinie (2004/109/EG) in der Fassung der CSRD

57 Vgl. die vorgesehenen Änderungen zum Lieferkettensorgfaltpflichtengesetz im RegE

Weitere geplante Lageberichtsangaben

Angaben zu Abhängigkeit von immateriellen Ressourcen

In den (Konzern-)Lagebericht müssen zudem **Angaben zu den wichtigsten immateriellen Ressourcen** aufgenommen werden.⁵⁸ Als wichtigste immateriellen Ressourcen werden im Gesetz solche Ressourcen definiert, die ohne physische Substanz sind und von denen das Geschäftsmodell der Gesellschaft bzw. des Konzerns grundlegend abhängt und die eine Wertschöpfungsquelle für die Gesellschaft bzw. den Konzern darstellen.⁵⁹ Zu erläutern ist, inwiefern das Geschäftsmodell grundlegend von diesen Ressourcen abhängt und inwieweit diese eine Wertschöpfungsquelle darstellen. Verpflichtet sind große⁶⁰ Kapitalgesellschaften⁶¹ und – rechtsformunabhängig – große Banken und Versicherungen sowie kapitalmarktorientierte KMUs – mit Ausnahme von Kleinunternehmen, Kleinstkreditunternehmen und Kleinstversicherungsunternehmen.⁶² Es gelten – wie für den Nachhaltigkeitsbericht – gestaffelte Übergangsfristen.⁶³

Geplante erweiterte Berichterstattung über Diversitätskonzept im Rahmen der Erklärung zur Unternehmensführung/ Nachhaltigkeitsberichterstattung

Zwingende Berichterstattung zur Besetzung der Gremien mit Männern und Frauen

Große börsennotierte⁶⁴ AGs, SEs und KGaAs müssen bereits über ihr Diversitätskonzept für Vorstand und Aufsichtsrat berichten. Während bislang jedoch das Geschlecht nur als mögliches Diversitätskriterium genannt wird, muss – sofern ein Diversitätskonzept angedacht ist – es in Zukunft **zwingend Informationen in Bezug auf das Geschlecht** umfassen. Als mögliches Diversitätskriterium wurden zudem Behinderungen aufgenommen. Während die Berichterstattung derzeit zwingend in der Erklärung zur Unternehmensführung zu erfolgen hat, sollen die Informationen künftig alternativ **auch in den Nachhaltigkeitsbericht aufgenommen werden können**; in die Erklärung zur Unternehmensführung ist dann ein entsprechender Verweis aufzunehmen.⁶⁵

Zeitstrahl



58 Vgl. näher §§ 289 Abs. 3a, 315 Abs. 3a HGB-E

59 Vgl. §§ 289 Abs. 3a S. 3, 315 Abs. 3a S. 3 HGB-E

60 Vgl. Fn. 13

61 Einschließlich der haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften, vgl. § 264a. Die Genossenschaft fällt ebenfalls unter den Anwendungsbereich, vgl. § 336 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 HGB-E.

62 Vgl. zum Anwendungsbereich näher §§ 289 Abs. 3a, 336 Abs. 2 S. 1 Nr. 2, 340a Abs. 5 S. 1, 341a Abs. 2a S. 1, 2 HGB-E; welche Unternehmen im Einzelnen unter den Begriff KMU fallen, siehe auch Fn. 23; zur Verpflichtung auf Konzernebene vgl. §§ 315 Abs. 3a, 340i Abs. 5 S. 1, 341j Abs. 2a S. 1, 3 HGB-E

63 Siehe oben S. 3

64 Zur Berichterstattung sind außerdem große Unternehmen mit anderweitigem Kapitalzugang gemäß § 289f Abs. 1 S. 1 HGB verpflichtet; zur Definition von »groß« siehe Fn. 13.

65 Vgl. näher §§ 289f Abs. 2 Nr. 6, Abs. 5 S. 2, 340a Abs. 6, 341a Abs. 2b HGB-E

Autoren:

Dr. Astrid Gundel, Senior Manager, Audit Committee Institute e.V.

Stefanie Jordan, Director, Department of Professional Practice, KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Christian Tobias Pfaff, Audit Committee Institute e.V.

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2024 Audit Committee Institute e.V., assoziiert mit der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, einer Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und einem Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Germany.