

Steuerrecht – aktuell

Gesetzgebung

Nachhaltigkeitsberichterstattung: CSRD-Umsetzungsgesetz

Referentenentwurf vom 22.3.2024

EU-Mitgliedstaaten sind verpflichtet, bis zum 6.7.2024 eine Nachhaltigkeitsberichterstattung sowie deren Prüfung einzuführen für Unternehmen, die nach dem Bilanzrecht als große sowie als kleine oder mittelgroße **kapitalmarktorientierte Unternehmen** gelten. Dementsprechend ist auch der deutsche Gesetzgeber derzeit aktiv.

Praxis-Info!

Die Einführung der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung soll etappenweise vorgenommen werden bis spätestens 2028. Künftig werden rund 13.200 Unternehmen von der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung erfasst sein.

Gegenstand der Änderungen / Neuerungen	Rechtsgrundlagen/ Geplanter Zeitpunkt des Inkrafttretens
Handelsgesetzbuch	
<p>Befreiung vom Bericht über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren Eine Kapitalgesellschaft ist – wie bisher – von der Pflicht zum Bericht über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren befreit, wenn sie den Lagebericht im Einklang mit den gesetzlichen Vorgaben um einen Nachhaltigkeitsbericht oder den von ihr aufzustellenden Konzernlagebericht im Einklang mit den gesetzlichen Vorgaben um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht (vgl. auch § 315 Abs. 3 HGB i.V.m. § 315b HGB) erweitert hat.</p>	<p>Artikel 1: § 289 Abs. 3 HGB Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt (Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes)</p>
<p>Pflicht zum Bericht über die wichtigsten immateriellen Ressourcen im Lagebericht Verpflichtet hierzu sind bilanzrechtlich große Kapitalgesellschaften sowie kleine und mittelgroße kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften. Die Vorschrift erstreckt sich auch auf haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften gemäß § 264a Abs. 1 HGB (insbesondere GmbH & Co. KG). Das heißt umgekehrt: Der Nachhaltigkeitsbericht ist für kapitalmarktorientierte Gesellschaften verpflichtend, sofern sie keine Kleinstkapitalgesellschaften sind.</p>	<p>Artikel 1: § 289 Abs. 3a HGB Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt (Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes)</p>
<p>Hinweis: Anzugeben sind diejenigen Ressourcen ohne physische Substanz, von denen das Geschäftsmodell der Kapitalgesellschaft grundlegend abhängt und die eine Wertschöpfungsquelle für die Gesellschaft darstellen. Das können (müssen aber nicht) Angaben mit Bezug zu Nachhaltigkeitsaspekten sein, etwa Angaben über die Fähigkeiten oder Erfahrungen von Arbeitnehmern, ihre Loyalität gegenüber der Gesellschaft und ihre Motivation zur Verbesserung von Prozessen oder aber Angaben über die Qualität der Beziehungen zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Interessenträgern einschließlich Kunden, Lieferanten und loka-</p>	

<p>len Gemeinschaften, die von der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft betroffen sind.</p>	
<p>Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht Der Nachhaltigkeitsbericht hat im Lagebericht einen dafür vorgesehenen, klar erkennbaren Abschnitt zu bilden. Geregelt werden u.a. die Voraussetzungen, unter denen Tochterunternehmen, deren Mutterunternehmen ihren Sitz in der EU, im Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) oder in einem Drittstaat haben, von der Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts befreit werden.</p> <p>Praxishinweis: Einzubinden bei der Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts ist auch die Arbeitnehmervertretung (Betriebsrat). Arbeitnehmervertreter können ihre besondere Expertise, insbesondere hinsichtlich Sozial- und Menschenrechtsfaktoren sowie Arbeitnehmerbelangen, beisteuern (vgl. auch für Konzerne § 315b Abs. 5 HGB).</p>	<p>Artikel 1: § 289b HGB Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt (Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes)</p>
<p>Inhalt des Nachhaltigkeitsberichts Nachhaltigkeitsaspekte sind Umwelt-, Sozial- und Menschenrechtsfaktoren sowie Governance-Faktoren. Folgende Angaben sind insbesondere zu machen:</p> <p>1. Kurze Beschreibung von Geschäftsmodell und Strategie der Kapitalgesellschaft, einschließlich Angaben z.B. zu ...</p> <ul style="list-style-type: none"> • Widerstandsfähigkeit von Geschäftsmodell und Strategie der Kapitalgesellschaft gegenüber Risiken im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten; • Art und Weise, einschließlich Durchführungsmaßnahmen und zugehörigen Finanz- und Investitionsplänen, wie die Kapitalgesellschaft beabsichtigt, sicherzustellen, dass ihr Geschäftsmodell und ihre Strategie mit dem Übergang zu einer nachhaltigen Wirtschaft und der Begrenzung der Erderwärmung auf 1,5 Grad Celsius im Einklang mit dem Ziel der Verwirklichung der Klimaneutralität bis zum Jahr 2050 vereinbar sind, und, soweit vorhanden, die Darlegung der Kapitalgesellschaft gegenüber Aktivitäten mit Bezug zu Kohle, Öl und Gas; • Art und Weise, wie die Strategie der Kapitalgesellschaft im Hinblick auf Nachhaltigkeitsaspekte umgesetzt wird etc.; • den zeitgebundenen Nachhaltigkeitszielen einschließlich der Fortschritte zu deren Erreichung; Erklärung, ob die auf Umweltfaktoren bezogenen Ziele der Kapitalgesellschaft auf schlüssigen wissenschaftlichen Beweisen beruhen; • der Rolle der Geschäftsführungs-, Aufsichts- oder Verwaltungsorgane im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten sowie ihres Fachwissens hierzu; • Unternehmenspolitik hinsichtlich Nachhaltigkeit; • Anreizsystemen für die Geschäftsführung etc.; • Durchführung eines Due-Diligence-Prozesses (sorgfältige Analyse und Bewertung); • den wichtigsten tatsächlichen oder potenziellen negativen Auswirkungen, die u.a. mit der eigenen Geschäftstätigkeit verknüpft sind, einschließlich deren Ermittlung und Überwachung; • Maßnahmen zur Verhinderung, Minderung, Behebung oder Beendigung tatsächlicher oder potenzieller negativer Auswirkungen und des Erfolgs dieser Maßnahmen; • den wichtigsten Risiken, denen die Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten ausgesetzt ist. <p>2. Prozess zur Ermittlung der im Nachhaltigkeitsbericht aufgenommenen, den (obigen) Angaben zugrunde liegenden Informationen.</p> <p>3. Informationen zur gesamten Wertschöpfungskette: Diese umfassen Informationen zur Wertschöpfungskette in der Union und Informationen in Bezug auf Drittländer, sofern die Wertschöpfungskette der Kapitalgesellschaft über die Grenzen der Union hinausgeht. Wertschöpfungskette umfasst danach die Up-stream- und die Down-stream-Lieferkette.</p>	<p>Artikel 1: § 289c HGB Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt (Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes)</p>

<p>Hinweis: Die Inhalte für den Konzernnachhaltigkeitsbericht gelten analog (vgl. § 315c HGB und § 315k HGB).</p>	
<p>Beschränkung des Berichtsumfangs für kleine und mittelgroße kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften Der Berichtsumfang reduziert sich hierbei auf fünf Angaben zu ...</p> <ul style="list-style-type: none"> • Geschäftsmodell und Strategie der Kapitalgesellschaft (kurze Beschreibung); • Unternehmenspolitik hinsichtlich Nachhaltigkeit; • den wichtigsten tatsächlichen oder potenziellen negativen Auswirkungen der Kapitalgesellschaft in Bezug auf Nachhaltigkeitsaspekte sowie jegliche Maßnahmen zur Ermittlung, Überwachung, Verhinderung, Minderung oder Behebung solcher tatsächlichen oder potenziellen negativen Auswirkungen; • den wichtigsten Risiken, denen die Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten ausgesetzt ist, und die Handhabung dieser Risiken durch die Kapitalgesellschaft; • Schlüsselindikatoren, die für die obigen Angaben erforderlich sind. 	<p>Artikel 1: § 289d HGB Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt (Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes)</p>
<p>Wahlrecht zum Weglassen nachteiliger Angaben In Ausnahmefällen ist es zulässig, <u>keine</u> Angaben zu künftigen Entwicklungen oder Belangen, über die Verhandlungen geführt werden, in den Nachhaltigkeitsbericht aufzunehmen, wenn sie u.a. der Kapitalgesellschaft einen erheblichen Nachteil zufügen.</p>	<p>Artikel 1: § 289e HGB Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt (Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes)</p>
<p>Erklärung zur Unternehmensführung: Diversitätsangaben Künftig müssen die von den Berichtsvorgaben betroffenen bilanzrechtlich großen börsennotierten oder kapitalmarktorientierten Aktiengesellschaften bzw. Kommanditgesellschaften auf Aktien (§ 289f Abs. 3 HGB) bei den Angaben zum Diversitätskonzept, das im Hinblick auf die Zusammensetzung des vertretungsberechtigten Organs und des Aufsichtsrats verfolgt wird, inhaltlich auf das Geschlecht eingehen. Zweck der Angabepflicht ist es, eine ausgewogenere Beteiligung von Frauen und Männern an wirtschaftlichen Entscheidungsprozessen zu fördern.</p> <p>Hinweis: Die Pflicht zur Beschreibung des Diversitätskonzepts in der „Erklärung zur Unternehmensführung“ erübrigt sich dann, wenn die entsprechenden Angaben im Nachhaltigkeitsbericht gemacht werden und in der Erklärung zur Unternehmensführung darauf Bezug genommen wird.</p>	<p>Artikel 1: § 289f HGB Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt (Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes)</p>
<p>Format des Nachhaltigkeitsberichts Der Lagebericht ist künftig in einem einheitlichen elektronischen Berichtsformat aufzustellen. Hiermit sollen die Informationen in digitalem Format auffindbar, vergleichbar und maschinenlesbar sein.</p> <p>Hinweis: Die Formatvorgaben gelten analog für den Konzernnachhaltigkeitsbericht (vgl. § 315e HGB).</p>	<p>Artikel 1: § 289g HGB Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt (Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes)</p>
<p>Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten Bislang war nur zu prüfen, ob die nichtfinanzielle Erklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Bericht vorgelegt wurde. Zukünftig erfolgt eine vollständige inhaltliche Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts durch den Abschlussprüfer oder einen anderen Wirtschaftsprüfer. Prüfer ist immer ein Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, <u>nicht</u> zwingend aber der Abschlussprüfer des Jahresabschlusses (§ 324e Abs. 2 HGB). Damit soll zum einen sichergestellt werden, dass die Prüfer von Nachhaltigkeitsberichten, die die Übereinstimmung der Nachhaltigkeitsberichte mit den Vorgaben prüfen und bestätigen, qualifiziert, fachkundig und unabhängig sind. Zum anderen wird gewährleistet, dass ihre Tätigkeit einer fortlaufenden Qualitätskontrolle und der Berufsaufsicht unterliegt.</p>	<p>Artikel 1: § 316 ff. HGB Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt (Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes)</p>

<p>Praxishinweise:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Der Wirtschaftsprüfer oder die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft hat das Ergebnis seiner Prüfung künftig in zwei Vermerken niederzulegen: <ul style="list-style-type: none"> – dem (bisherigen) Bestätigungsvermerk nach § 322 HGB (finanzieller Teil des Lage- und Konzernlageberichts) und – dem Prüfungsvermerk über den Nachhaltigkeits- und Konzernnachhaltigkeitsbericht nach § 322a HGB; die Struktur orientiert sich am bestehenden Bestätigungsvermerk gemäß § 322 HGB. • Die Forderung der Wirtschaftsverbände, dass neben Wirtschaftsprüfern auch sog. technische Sachverständige und andere entsprechend qualifizierte Experten prüfungsberechtigt sein sollten, wurde <u>nicht</u> berücksichtigt. 	
Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch (EGHGB)	
<p>Die Anwendung der Vorgaben der CSRD erfolgt im Grundsatz wie folgt zeitlich gestaffelt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • für Geschäftsjahre ab 2024: alle bisher berichtspflichtigen Unternehmen (einschließlich Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen) und Konzernmutterunternehmen von bilanzrechtlich großen Unternehmensgruppen, • für Geschäftsjahre ab 2025: Ausweitung auf alle bilanzrechtlich großen Kapitalgesellschaften, Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen (im Jahresdurchschnitt > 500 Mitarbeiter); zudem alle Konzernmutterunternehmen von bilanzrechtlich großen Unternehmensgruppen, • für Geschäftsjahre ab 2026: alle kapitalmarktorientierten bilanzrechtlich kleinen oder mittelgroßen Kapitalgesellschaften, Kreditinstitute und Versicherungen, • für Geschäftsjahre ab 2028: EU-Tochterunternehmen und EU-Zweigniederlassungen von Drittstaatskonzernen. 	<p>Artikel 2: Art. xxx f. EGHGB [noch nicht festgelegt] Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt (Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes)</p>
Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz	
<p>Der Sorgfaltspflichtenbericht nach § 10 Abs. 2 LkSG kann entfallen, wenn ein pflichtgemäßer oder freiwilliger Nachhaltigkeitsbericht nach §§ 289b ff. HGB erstellt und veröffentlicht wird. Voraussetzung: Der Nachhaltigkeitsbericht muss formal allen gesetzlichen Anforderungen des Pflichtberichts entsprechen und geprüft worden sein. Vermeiden werden sollen damit doppelte bzw. gleichgelagerte Berichtspflichten.</p>	<p>Artikel 3: §§ 10, 12, 13 LkSG Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt (Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes)</p>
Justizverwaltungskostengesetz	
<p>Gebührenhöhe für die Offenlegung eines Lageberichts, der einen Nachhaltigkeitsbericht beinhaltet Für die verpflichtende Offenlegung eines Nachhaltigkeitsberichts oder Konzernnachhaltigkeitsberichts mit Bestätigungsurteilen im einheitlichen elektronischen Berichtsformat wird eine Gebühr von 110 € erhoben.</p>	<p>Artikel 23: Nr. 1427 Kostenverzeichnis Justizverwaltungskostengesetz Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt (Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes)</p>
Wirtschaftsprüferordnung (WPO)	
<p>Zusatzprüfung für Wirtschaftsprüfer Für die zusätzliche Prüfung zum Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte ist künftig die Wirtschaftsprüferkammer zuständig. Die erfolgreiche Ablegung ist als Qualifikationsnachweis erforderlich, um als Wirtschaftsprüfer gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchführen sowie die Prüfungsvermerke erteilen zu dürfen. Die Ablegung der Prüfung nach § 13c Abs. 1 WPO ist – anders als die Ablegung des Wirtschaftsprüferexamens – nicht Voraussetzung für die Bestellung als Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüferin, sondern es handelt sich um eine freiwillige zusätzliche Prüfung, die nur solche Examenkandidaten und Examenkandidatinnen ablegen müssen, die die notwendige Zusatzqualifikation für die Durchführung gesetzlich vorgeschriebener Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten erwerben wollen. Die Zusatzprüfung kann auch nachträglich abgelegt werden. Übrigens: Freiwillige Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten dürfen Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüferinnen auch ohne die Ablegung der zusätzlichen Prüfung nach § 13c Abs. 1 WPO durchführen.</p>	<p>Artikel 24: § 4 Abs. 1 S. 1 WPO i.V.m § 13c Abs. 1 WPO, § 13d Abs. 1 WPO Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt (Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes)</p>

Hinweise:

- Neben dem Nachweis einer Zusatzprüfung nach § 13c Abs. 1 WPO ist auch eine **praktische Ausbildung** nach § 13d Abs. 1 WPO gegenüber der Wirtschaftsprüferkammer als registerführender Stelle nachzuweisen. Die praktische Ausbildung umfasst **mindestens acht Monate**. Diese umfasst die Bestätigung jährlicher oder konsolidierter Nachhaltigkeitsberichterstattung oder das Absolvieren anderer nachhaltigkeitsbezogener Leistungen. Die Mitwirkung an anderen nachhaltigkeitsbezogenen Dienstleistungen kann insbesondere in der Mitwirkung an der Aufstellung von Nachhaltigkeitsberichten bestehen.
- Berufsangehörige, die **vor dem 1.1.2024 als Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüferin bestellt** werden und die auch gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchführen wollen, müssen dagegen nach der Übergangsregelung des § 13d Abs. 2 WPO nur an einer **Fortbildung** zu Nachhaltigkeitsberichten teilnehmen.

[Anm. d. Red.]

