



Clearingstelle Mittelstand des  
Landes NRW bei IHK NRW



# **Stellungnahme**

**der Clearingstelle Mittelstand zum**

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

**für das Ministerium für Wirtschaft, Industrie, Klimaschutz und Energie des Landes Nordrhein-Westfalen**

Düsseldorf, 29. August 2024

## Inhaltsverzeichnis

<b>1. Einleitung</b> .....	<b>3</b>
1.1. Ausgangslage.....	3
1.2. Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 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 .....	3
1.3. Vorgehen der Clearingstelle Mittelstand .....	3
<b>2. Stellungnahmen der Beteiligten</b> .....	<b>5</b>
2.1. Allgemeine Positionen der Beteiligten.....	5
2.2. Konkrete Positionen der Beteiligten .....	5
Bürokratische Belastungen/Erfüllungsaufwand .....	5
1:1 Umsetzung.....	6
European Sustainability Reporting Standards (ESRS).....	7
Value Chain Cap (Maximalanforderung) .....	8
Debatte über die etwaige Zulassung von Umweltgutachtern nach dem Umweltauditgesetz zur Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten .....	8
Keine doppelten Berichtspflichten .....	9
Erfasste Unternehmen/Konsolidierungskreis .....	11
Bestehende Sanktionen bei Verstößen gegen Berichtspflichten .....	13

## 1. Einleitung

### 1.1. Ausgangslage

Der vorliegende Gesetzesentwurf dient der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 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. Zu diesem Zweck werden auch bestehende Rechtsvorschriften, vor allem das Handelsgesetzbuch, das Wertpapierhandelsgesetz und die Wirtschaftsprüferordnung punktuell angepasst.

#### Hintergrund:

Durch die aufgeführte Richtlinie wird eine Nachhaltigkeitsberichterstattung für bilanzrechtlich große sowie für bilanzrechtlich kleine oder mittelgroße kapitalmarktorientierte Unternehmen und eine Prüfung der entsprechenden Nachhaltigkeitsberichterstattung eingeführt. Die Richtlinie ist bis zum 6. Juli 2024 durch die Mitgliedsstaaten umzusetzen.

### **1.2. Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 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**

Der Clearingstelle Mittelstand liegt der Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 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 (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) vor.

Durch den Gesetzesentwurf wird der bestehende Rechtsrahmen überprüft und punktuell angepasst. Zusätzlich zu umfassenden Modifikationen im Handelsgesetzbuch sind auch angepasste Regelungen in anderen relevanten Gesetzen vorgesehen, etwa im Aktiengesetz, im Genossenschaftsgesetz, im Wertpapierhandelsgesetz, in der Wirtschaftsprüferordnung und im Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz.

Gegenüber dem im März 2024 veröffentlichten Referentenentwurf wurden unter anderem Anpassungen in den Bereichen der Bestellung und Berichterstattung des Prüfers für die Nachhaltigkeitsberichterstattung vorgenommen. Der Regierungsentwurf enthält darüber hinaus ein angepasstes LkSG-Ersetzungsrecht zur Vermeidung doppelter Berichtspflichten.

### 1.3. Vorgehen der Clearingstelle Mittelstand

Das Ministerium für Wirtschaft, Industrie, Klimaschutz und Energie des Landes Nordrhein-Westfalen ist mit Schreiben vom 21. August 2024 an die Clearingstelle Mittelstand mit der Bitte herantreten, den Gesetzesentwurf zur Umsetzung der CSRD (BR-Drucksache 385/24) im Wege eines Clearingverfahrens (§ 6 Abs. 2 Nr. 1 MFG NRW) auf seine Mittelstandsverträglichkeit zu überprüfen und eine gutachterliche Stellungnahme zu erarbeiten.

Dabei wurde insbesondere um eine inhaltliche Fortschreibung der von der Clearingstelle im April 2024 an das Ministerium übermittelten Anmerkungen und Hinweise zum Referentenentwurf gebeten.

Die Clearingstelle Mittelstand hat die nach dem Mittelstandsförderungsgesetz an Clearingverfahren beteiligten Institutionen über den Überprüfungsauftrag informiert.

Die beteiligten Organisationen sind:

- IHK NRW - Die Industrie- und Handelskammern in Nordrhein-Westfalen
- Handwerk.NRW (Nordrhein-Westfälischer Handwerkstag)
- Westdeutscher Handwerkskammertag (WHKT)
- unternehmer nrw – Landesvereinigung der Unternehmensverbände Nordrhein-Westfalen e.V.
- Verband Freier Berufe im Lande Nordrhein-Westfalen e.V. (VFB NW)
- Städtetag Nordrhein-Westfalen
- Städte- und Gemeindebund Nordrhein-Westfalen
- Landkreistag Nordrhein-Westfalen
- DIE FAMILIENUNTERNEHMER e. V. Landesbereich NRW
- Deutscher Gewerkschaftsbund Bezirk Nordrhein-Westfalen (DGB NRW)

Mit Schreiben vom 21. August 2024 wurden alle Beteiligten um eine Stellungnahme zu dem o.g. Gesetzesentwurf gebeten.

Folgende Stellungnahmen liegen der Clearingstelle Mittelstand vor:

- IHK NRW
- unternehmer nrw
- DGB NRW
- Gemeinsame Stellungnahme der kommunalen Spitzenverbände
- Gemeinsame Stellungnahme von Handwerk.NRW und WHKT

Die Clearingstelle Mittelstand hat die eingegangenen Stellungnahmen ausgewertet und gebündelt. Auf Basis der eingegangenen Stellungnahmen hat sie für das Ministerium für Wirtschaft, Industrie, Klimaschutz und Energie des Landes Nordrhein-Westfalen eine Beratungsvorlage zu den vom Ministerium fokussierten Schwerpunkten zu dem vorliegenden Gesetzesentwurf erstellt.

## 2. Stellungnahmen der Beteiligten

### 2.1. Allgemeine Positionen der Beteiligten

Nach Ansicht von **IHK NRW** sollte der Gesetzesentwurf zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit nachgebessert werden. Da die Transformation nur gelingen werde, wenn die Regeln praxistauglich sind und den Wirtschaftsstandort langfristig stärken, wird der dringliche Bedarf der Überarbeitung von CSRD, ESRS und weiteren europäischen Regulierungen gesehen, um die aus überwiegender Sicht unverhältnismäßigen Regelungen zu beseitigen und die Belastungen der direkt und indirekt berichtspflichtigen Unternehmen (Trickle-down-Effekt) zu reduzieren. Folglich sollte sich die Bundesregierung auf europäischer Ebene dringend und nachhaltig für die grundsätzliche Überarbeitung einsetzen.

Insgesamt sei der Aufwand, der durch die Nachhaltigkeitsberichterstattung entsteht, aus Sicht der überwiegenden Anzahl der Unternehmen sowohl für die berichtspflichtigen Unternehmen, aber auch für die mittelbar tangierten nicht kapitalmarktorientierten kleinen und mittleren Unternehmen nicht mehr proportional zum angestrebten Zweck der Stärkung der Nachhaltigkeit.

Die Unterstützung der Unternehmen bei der Transformation sollte grundsätzlich Vorrang vor Berichtspflichten haben. Informations- und Offenlegungspflichten sollten – wenn auf diese nicht verzichtet werden kann – insofern zielgerichtet sein und grundsätzlich auch Kosten-Nutzen-Abwägungen der Betriebe berücksichtigen. An diesen Voraussetzungen mangle es jedoch. Eine Vielzahl an europäischen Regulierungen wie die Taxonomie-Verordnung, die sog. Offenlegungsverordnung, die sog. CBAM-Regulierung, die sog. Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD) oder die EU-Verordnung für entwaldungsfreie Produkte fordern von Unternehmen die Erhebung umfangreicher, detaillierter, nicht mehr verhältnismäßiger Informationen und die Erstellung von entsprechenden Berichten.

Darüber hinaus sollte IHK NRW zufolge der Gesetzesentwurf noch dahingehend ergänzt werden, dass künftige Reporting-Anforderungen aufgrund anderer Anspruchsgrundlagen in Umsetzung des „Once-Only-Prinzips“ nur dann verlangt werden dürfen, wenn die geforderten Angaben nicht schon in der Nachhaltigkeitsberichterstattung enthalten sind. Mithin steige die Komplexität der Reporting- Systeme der Unternehmen mit jeder Anforderung weiter an.

Auch die **nordrhein-westfälischen Handwerksorganisationen** sprechen sich für eine Novellierung der CSRD aus.

### 2.2. Konkrete Positionen der Beteiligten

#### **Bürokratische Belastungen/Erfüllungsaufwand**

Nach Ansicht von **IHK NRW** bestehen große Zweifel, dass der genannte Betrag die Praxis ausreichend widerspiegelt. Besonders für nicht berichtspflichtige Unternehmen bestehe die Sorge, dass durch den sogenannten Kaskadeneffekt auch Kleinst-, Klein- und Mittlere Unternehmen (KMU) betroffen sein werden. Die genauen Auswirkungen auf Personal- und Kostenaufwand,

insbesondere in unterschiedlichen KMU-Klassen sind jedoch noch nicht ausreichend quantifiziert.

Zudem beziehe sich der geschätzte Erfüllungsaufwand nur auf formale Berichtspflichten, ohne dass das jeweils betroffene Unternehmen einen inhaltlichen Beitrag zur Transformation leisten konnte. Die Belastung mit bürokratischen und kostenintensiven Berichtspflichten führe schließlich dazu, dass diese Ressourcen für Maßnahmen zur Steigerung von Innovation und Wettbewerbsfähigkeit und damit auch für Maßnahmen zur Erreichung der Nachhaltigkeitsziele fehlen.

Unklar sei zudem, ob die aus Art. 8 Taxonomie-Verordnung resultierenden Angaben vom angegebenen Erfüllungsaufwand des Gesetzesentwurfs bereits berücksichtigt wurden. Auch werde der beachtliche Aufwand, der die mittelbar betroffenen Unternehmen in der Wertschöpfungskette der berichtspflichtigen Unternehmen betrifft, nur kurz thematisiert. Die berichtspflichtigen Unternehmen haben in ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung auch Informationen aus der Wertschöpfungskette – up-stream und down-stream – aufzunehmen. Folglich sind auch nicht nachhaltigkeitsberichtspflichtige Geschäftspartner, Kunden wie Lieferanten der berichtspflichtigen Unternehmen mittelbar betroffen (sog. Trickle-down-Effekt). Die in Art. 19a Abs. 3 CSRD und in den ESRS aufgenommenen Erleichterungen für die ersten drei Jahre sowie die Koppelung an den Berichtsumfang der kapitalmarktorientierten KMU könnten diese Auswirkungen nur partiell und nur zeitweise eindämmen.

Da die Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung ab dem Geschäftsjahr 2024 schrittweise eingeführt wird, konstatiert **unternehmer nrw**, dass der jährliche Erfüllungsaufwand zu Beginn des Einführungszeitraums deutlich geringer ausfällt und der Aufwand anschließend Jahr für Jahr auf die volle Summe ansteigen wird.

## 1:1 Umsetzung

Wenngleich eine 1:1 Umsetzung des jeweiligen EU- in nationales Recht im europäischen Wettbewerb das oberste Gebot zur Sicherung eines fairen Wettbewerbs sei, zeige sich **IHK NRW** zufolge hier, dass eine 1:1 Umsetzung angesichts des deutschen Gesellschaftsrechts nicht per se zu erreichen ist. Vielmehr wird eine vergleichende Betrachtung mit der Umsetzung in europäischen Nachbarländern empfohlen, um einen Wettbewerbsnachteil deutscher Unternehmen zu vermeiden.

**unternehmer nrw** bewertet die Abschwächung der verpflichtenden Unterrichtung in § 289b Absatz 6 HGB-E gegenüber dem RefE als Entlastung für die Unternehmen. Kritisch wird gesehen, dass der Gesetzesentwurf bei Mutterunternehmen weiterhin eine inhaltliche Unterrichtung der Arbeitnehmervertreter während der Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts vorsieht.

Indes ist nach ihrer Ansicht § 289c Abs. 2 HGB-E nach wie vor strenger als in der europäischen Richtlinie geboten. Während Artikel 19a Abs. 2 der Bilanzrichtlinie lediglich eine Auflistung möglicher Inhalte (mit Wesentlichkeitsbetrachtung) vorgibt, heißt es im Gesetzesentwurf zu Absatz 2 „*Im Nachhaltigkeitsbericht nach Absatz 1 sind folgende Angaben zu machen [...]*“.

Nach Ansicht des **DGB NRW** fehlen im Gesetzesentwurf wesentliche Teile, insbesondere relevante Erwägungsgründe aus der CSRD. Wenngleich Gewerkschaften und betriebliche ArbeitnehmerInnen-Vertretungen in der CSRD mehrfach als bedeutende Stakeholder und Zielgruppen der Berichterstattung hervorgehoben werden (z.B. Erwägungsgrund 9 der CSRD), würden betriebliche ArbeitnehmerInnen-Vertretungen im vorliegenden Gesetzesentwurf nicht bei der

Beschreibung der Zielgruppen und zwecks der Nachhaltigkeitsberichterstattung berücksichtigt. Gewerkschaften würden zudem im gesamten Entwurf nicht erwähnt. Gefordert wird die entsprechende Aufnahme beider Gruppen als wichtige Stakeholder und Zielgruppen der Berichterstattung im Gesetzestext.

Dahingehend wird in Bezug auf § 289b Absatz 6 des HGB-E moniert, dass der Passus, der die Einbindung der ArbeitnehmerInnen-Vertretungen bereits während der Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts vorschreibt, gegenüber dem Referentenentwurf gestrichen wurde. Auch fehle der Erwägungsgrund 52 der CSRD zur Beteiligung der ArbeitnehmerInnen-Vertretungen im Gesetzestext.

Aus Sicht des DGB NRW sollten die Einbindungsprozesse verbindlich im Gesetzestext festgelegt und konkretisiert werden. Mithin müssten Arbeitnehmervertretungen in alle Prozesse zur Erfüllung der Berichtspflichten eingebunden werden.

## European Sustainability Reporting Standards (ESRS)

**IHK NRW** und **unternehmer nrw** regen an, die Aufstellung des (Konzern-) Nachhaltigkeitsberichts bzw. des (Konzern-) Lageberichts von den Formatvorgaben zu trennen. Dass das elektronische Berichtsformat bereits für die Aufstellung und nicht erst für die Offenlegung des Lageberichts und des Nachhaltigkeitsberichts gilt, wird als hoher Zusatzaufwand für Unternehmen bewertet.

Der **DGB NRW** und **IHK NRW** machen in Bezug auf § 289 Abs. 3a HGB-E auf die fehlende Präzisierung des Begriffes der „immateriellen Ressourcen“ aufmerksam. Nach Ansicht von **IHK NRW** müsse klargestellt werden, dass es nur der qualitativen Angabe bedarf. Der **DGB NRW** regt hinsichtlich einer möglichen gesetzlichen Regelung die Orientierung an den Schritten der EFRAG-Handlungshilfe zur Wesentlichkeitsanalyse an.

**IHK NRW** merkt an, dass bereits bei der Einführung der Offenlegung im sog. ESEF-Format für kapitalmarktorientierte Unternehmen, trotz großen Bemühens der Unternehmen, Fehler bei der Überführung in das XHTML-Format sowie bei der XBRL-Auszeichnung nicht ausgeschlossen werden konnten. Änderungen bei der Auszeichnung bedürften der erneuten Aufstellung durch Vorstand/Geschäftsführung und Prüfung durch den Aufsichtsrat und Nachtragsprüfung nach § 316 Abs. 3 Satz 1 HGB.

Der Großteil der von der neuen Nachhaltigkeitsberichterstattung betroffenen Unternehmen werde sich zudem nun erstmals mit dem ESEF-Format befassen müssen. Bei der im Gesetzesentwurf vorgesehenen Aufstellung des Nachhaltigkeitsberichts im ESEF-Format werde neben der geschilderten Problematik in der Praxis beispielsweise auch die Praktikabilität bei der Aufstellung durch den Vorstand/die Geschäftsführung sowie die Vorlage und Prüfung durch den Aufsichtsrat im ESEF-Format hinterfragt. Durch eine Trennung der Aufstellung des (Konzern-) Nachhaltigkeitsberichts bzw. des (Konzern-) Lageberichts von den Formatvorgaben würde sich auch die personelle Belastung im ersten Quartal in den betroffenen Unternehmen entspannen.

Positiv bewertet wird die zeitliche Verschiebung der Pflicht zur Aufstellung des Lageberichts im ESEF-Format und dessen Auszeichnung auf das Geschäftsjahr 2026 als Vereinfachung für Unternehmen, die ihren Geschäftsbericht eigentlich bereits für das Geschäftsjahr 2024 aufstellen müssten. Nichtsdestotrotz merkt **IHK NRW** an, dass, wenngleich die in Artikel 2 aufgenommene Übergangsfrist für die Aufstellung von Lagebericht und Konzernlagebericht im ESEF-Format den

betroffenen Unternehmen übergangsweise helfen könnte (um sich mit dem neuen Format zu befassen), die geschilderte grundsätzliche Problematik jedoch – das ESEF-Format bereits bei der Aufstellung anzuwenden – durch diese nicht gelöst werden könne.

Mit Blick auf die Offenlegung der umfangreichen Informationen, die (gemäß § 289b HGB-E in Verbindung mit den ESRS) in den Nachhaltigkeitsbericht aufzunehmen sind, stellt IHK NRW voran, dass weiterhin viele Unternehmen die Gefahr sähen, dass Geschäftsgeheimnisse offengelegt werden müssen und damit Wettbewerbsnachteile entstehen. Insofern bestehe Unsicherheit, ob die Regelung des §289e HGB-E ausreichend ist, um die Offenlegung von Geschäftsgeheimnissen und Firmeninterna zu vermeiden.

Die **nordrhein-westfälischen Handwerksorganisationen** sprechen sich für eine Novellierung der CSRD und der ESRS aus. Insbesondere ein durchgeführter Test zum „Voluntary SME Standard“ (VSME) – ein freiwilliger Nachhaltigkeitsberichtsstandard für KMU, der im Vergleich zu den ESRS als Erleichterung für die betroffenen Betriebe anzusehen ist – habe Unsicherheiten und Probleme der beteiligten Unternehmen mit einigen an den ESRS angelegten Datenanforderungen gezeigt. Der VSME-Test habe außerdem bereits bei der Umsetzung des Basismoduls (eigentlich nur für Kleinstunternehmen gedacht) zu einem beachtlichen Zeit- und Kostenaufwand bei den beteiligten Unternehmen geführt.

Der **DGB NRW** begrüßt die ESRS als wichtigen Schritt zu qualitativ hochwertigerer Nachhaltigkeitsberichterstattung. Kritisch anzumerken sei jedoch, dass die Überarbeitung der Standards zu einer Reduzierung der verpflichtenden Berichtspflichten geführt habe. Während in früheren Entwürfen die Berichterstattung über die eigene Belegschaft (ESRS-S1) und die Beschäftigten in der Lieferkette (ESRS-S2) verbindlich war, unterliegen diese nun einem Wesentlichkeitsvorbehalt. Die Belange der eigenen Belegschaft und der Beschäftigten in der Lieferkette sollten jedoch stets als wesentlich betrachtet und diesbezüglich verpflichtend berichtet werden. Nur durch die Einbindung von ArbeitnehmervertreterInnen als ExpertInnen für Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, könnten wesentliche Nachhaltigkeitsaspekte gemäß dem Prinzip der doppelten Wesentlichkeit angemessen bewertet werden.

### **Value Chain Cap (Maximalanforderung)**

Um den Trickle-down-Effekt zu reduzieren, sollte nach Ansicht von **IHK NRW** ein „Value Chain Cap“ in Form eines künftigen praktikablen und die Bedürfnisse und Fähigkeiten der nicht kapitalmarktorientierten KMU sowie der berichtspflichtigen Unternehmen berücksichtigenden Voluntary SME-Standards eingefügt werden.

### **Debatte über die etwaige Zulassung von Umweltgutachtern nach dem Umweltauditgesetz zur Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten**

Laut **IHK NRW** besteht zur Frage, wer den Nachhaltigkeitsbericht prüfen soll, eine vielschichtige und sehr diverse Diskussion in der gewerblichen Wirtschaft, die noch nicht abgeschlossen ist.

Insbesondere größere oder kapitalmarktorientierte Unternehmen unterstützen die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts durch Wirtschaftsprüfer, da sie Synergien zur Prüfung der finanziellen Berichterstattung aufgreife und somit den Abstimmungsaufwand und ggfs. Kosten reduziere.



Diese Unternehmen betonen, dass die Fokussierung auf Wirtschaftsprüfer die Stärkung der Nachhaltigkeitsberichterstattung und die Gleichstellung mit der Finanzberichterstattung fördere.

Andere Unternehmen befürchten, dass die künftig ca. 15.000 prüfungspflichtigen Unternehmen Schwierigkeiten bekommen könnten, einen Prüfer für ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung, welche bekanntlich mit überaus engen zeitlichen Vorgaben versehen ist, zu finden. Sie hätten bereits Signale erhalten, dass manche Wirtschaftsprüfer die Nachhaltigkeitsberichterstattung aus Kapazitätsgründen nicht anbieten werden können. Der Gesetzgeber ist aus Sicht von IHK NRW gehalten, diese sich andeutenden praktischen Schwierigkeiten schon jetzt proaktiv zu berücksichtigen.

Von einigen Unternehmen werde die Forderung erhoben, dass die Verfügbarkeit ausreichender und qualifizierter Wirtschaftsprüfer sichergestellt werden müsse; den berichtspflichtigen Unternehmen dürfe andernfalls kein Nachteil entstehen. Darüber hinaus würden durch einen engen Nachhaltigkeitsprüfungsmarkt auch negative Folgen bei den Prüfungsentgelten für die prüfungspflichtigen Unternehmen erwartet. Die Vermutung liege nicht fern, dass die damit einhergehenden Marktverzerrungen politisch akzeptiert werden.

Mit Blick darauf, würden einige Unternehmen die Lösung in der Öffnung der Prüfungsberechtigung sehen. Technische Sachverständige, Umweltgutachter und geeignete akkreditierte Zertifizierungsstellen würden von diesen Unternehmen als potenzielle Nachhaltigkeitsprüfer angesehen. Dies könnte auch Synergien mit ohnehin notwendigen Validierungen bzw. Zertifizierungsaudits der Unternehmen und damit Ressourcenoptimierungspotenzial ergeben. Auch weisen viele EMAS-zertifizierte Unternehmen darauf hin, dass das branchenspezifische Wissen der Umweltgutachter sehr wertvoll für die Weiterentwicklung von Maßnahmen zum Umwelt- und Klimaschutz sowie für die nachhaltige Entwicklung sei.

In jedem Fall sollte nach Einschätzung von IHK NRW sichergestellt sein, dass bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung etablierte Instrumente des Umweltmanagements wie EMAS berücksichtigt werden, wie es auch die European Sustainability Reporting Standards (ESRS 1, Tz. 121) vorsehen. Doppelte Prüfungen für die entsprechenden Informationen bzw. Daten im Nachhaltigkeitsbericht sind unbedingt zu vermeiden.

Angesichts der vorstehenden Argumente bedürfe es daher einer ausführlichen Diskussion dieses Aspekts unter Einbeziehung aller verschiedenen Interessen sowie einer sorgfältigen Abwägung der Vor- und Nachteile der geplanten Regelung zur Prüfungsberechtigung.

**unternehmer nrw** sieht in der (bisher) nicht erfolgten Ausweitung des Prüferkreises eine vertane Chance. So ließen sich durch eine Wahl zwischen Wirtschaftsprüfern und unabhängigen Dritten Kapazitätsengpässe und hohe Kosten bei der externen Prüfung vermeiden.

## **Keine doppelten Berichtspflichten**

### EMAS- und ISO-Zertifizierungen

**IHK NRW** führt aus, dass zahlreiche Unternehmen bereits im Nachhaltigkeitsbereich engagiert und aktiv sind. So hätten sich viele Unternehmen für das EMAS-Umweltmanagementsystem entschieden oder führten verschiedene ISO-Zertifizierungen, wie z.B. für Qualitätsmanagement (ISO 9001), Umweltmanagement (ISO 14001) und Energiemanagement (ISO 50001) durch, die jährlich in mehrtägigen Audits durch die externen Auditoren geprüft und zertifiziert werden. Diese bereits im Unternehmen vorliegenden Zertifizierungen und Auditierungen müssten so in

die Nachhaltigkeitsberichterstattung einbezogen werden können, dass diese Unternehmen keine doppelten Berichte oder Prüfungen durchführen müssen. Dies gelte auch für den Konzernnachhaltigkeitsbericht.

Angemerkt wird, dass Unternehmen, die eine Umwelterklärung nach der EMAS-Verordnung (EG) Nr. 1221/2009 veröffentlichen, diese durch einen zugelassenen Umweltgutachter validieren lassen müssen. Ihnen werde in der ESRS 1, Ziffer 120, explizit die Möglichkeit eingeräumt, diese Informationen durch Verweis aufzunehmen. Damit die Unternehmen diese Möglichkeit rechtssicher nutzen können, regt IHK NRW an, diese Möglichkeit auch im nationalen Recht zuzulassen.

### Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (LkSG)

Dass Unternehmen ihre Berichtspflicht nach dem geltenden Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (LkSG) künftig ersetzend durch Vorlage eines Nachhaltigkeitsberichts erfüllen können, entspricht nach Einschätzung von **IHK NRW** dem verfassungsrechtlichen Gebot der Verhältnismäßigkeit. Von vielen Unternehmen positiv bewertet würde die entsprechende Vermeidung doppelter Berichtspflichten. Ebenfalls begrüßenswert sei die Wahlfreiheit für Unternehmen in § 10 Abs. 6 LkSG-E.

Dies sei indes aber nicht ausreichend, um die neuen Nachhaltigkeitsberichtspflichten für Unternehmen tragfähig zu gestalten. Denn weiterhin entstehe aus ganz überwiegender Sicht der Unternehmen eine in ihrer gesamten Ausgestaltung unverhältnismäßige Nachhaltigkeitsberichterstattungspflicht. Diese werde auch künftig bestehen, sodass diese „Entlastung“ von vielen betroffenen Unternehmen nicht als tatsächliche Entlastung empfunden würde. Die vorgelagerten umfangreichen Prozessschritte, Wesentlichkeitsanalyse, Due-Diligence-Prüfung und die umfangreiche Datenerhebung und -Analyse sowie die Ermittlung der Angaben nach Art. 8 der EU-Taxonomie-Verordnung seien für die betroffenen Unternehmen als immens anzusehen.

Weiterhin seien die Unternehmen, die einen Nachhaltigkeitsbericht erstellen und die die Möglichkeit der Ersetzung nach § 10 Abs. 5 oder Abs. 6 LkSG-E nutzen, verpflichtet, eine Grundsatzerklärung über ihre Menschenrechtsstrategie abzugeben und damit auch ein entsprechendes Risikomanagement einzurichten, entsprechende Risikoanalysen zu erstellen und ihren Sorgfaltspflichten nachzukommen.

Fraglich ist für IHK NRW auch, warum nach § 12 Abs. 3 LkSG-E der Nachhaltigkeitsbericht der Behörde erneut eingereicht werden muss. Der Nachhaltigkeitsbericht sei als Teil des Lageberichts bereits beim Unternehmensregister offenzulegen sowie nach § 10 Abs. 5 LkSG-E auf der Internetseite des Unternehmens aufzunehmen. Eine Mitteilung, dass der Nachhaltigkeitsbericht beim Unternehmensregister offengelegt wurde, sei ausreichend für den Gesetzeszweck.

Die Verschiebung der Frist zur Einreichung eines Berichts für das Geschäftsjahr 2023 nach dem LkSG um ein Jahr (§ 12 Abs. 4 LkSG-E) ist nach Ansicht von IHK NRW positiv und entspreche zum Teil der Ankündigung in der Wachstumsinitiative der Bundesregierung. Nicht präzisiert sei jedoch, welche Frist für Berichte für das Geschäftsjahr 2024 gilt. Diese sollte ebenfalls generell auf den 31. Dezember 2025 verschoben werden, da sonst z.B. Berichte nach § 10 Absatz 2 LkSG für das Geschäftsjahr 2024 früher fällig seien als für das Geschäftsjahr 2023.

**unternehmer nrw** bewertet die Ersetzungsbefugnis der Berichtspflicht nach dem LkSG und insbesondere die neu aufgenommene Möglichkeit der Befreiung für Mutterunternehmen sowie die

Regelung, dass LkSG-Berichte über das Geschäftsjahr 2023 erst zum 31. Dezember 2025 eingereicht werden müssen, als Vereinfachung für Unternehmen, da doppelte bzw. gleichgelagerte Berichtspflichten verhindert werden.

Nach Auffassung des **DGB NRW** ist die vorgesehene Möglichkeit zur Wahl zwischen einer Berichterstattung nach dem LkSG oder den ESRS nur dann vertretbar, wenn sichergestellt werde, dass alle bisher erfassten Unternehmen weiterhin umfassend und in gleicher Qualität über die Achtung der Menschenrechte berichten.

Gefordert wird, dass Unternehmen, die unter das LkSG fallen, weiterhin verpflichtet werden, über menschenrechtsbezogene Aspekte zu berichten, selbst wenn sie diese als nicht wesentlich einstufen. Es sei auch darauf hinzuweisen, dass zwischen den Berichtspflichten des LkSG und der CSRD/ESRS erhebliche Unterschiede bestünden, insbesondere hinsichtlich der Adressaten, des Zwecks und der inhaltlichen Anforderungen. Aus gewerkschaftlicher Sicht sei der Ersatz der LkSG-Berichtspflichten durch die CSRD/ESRS aufgrund dieser Inkonsistenzen problematisch. Nicht nachvollziehbar sei auch die vorgesehene Verschiebung der Fälligkeit der Berichte, da dies durch die veralteten Angaben die Kontrolle und Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben zur Achtung der Menschenrechte erschwere.

## **Erfasste Unternehmen/Konsolidierungskreis**

**IHK NRW** macht auf die folgenden Unklarheiten bzw. zu klärenden Fragen aufmerksam:

- Welche Folgen für die Befreiungsvorschrift des § 264 Abs. 3 HGB hat die Änderungen der Richtlinie 2013/34/EU in Form der Ergänzung der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Durch den Gesamtverweis auf die Richtlinie 2013/34/EU erfordert § 264 Abs. 3 Nr. 3a HGB einen vollständigen Konzernlagebericht des Mutterunternehmens, ggf. mit Nachhaltigkeitsberichterstattung, soweit das Mutterunternehmen dem Anwendungsbereich des § 315b HGB unterfällt. Finanzberichterstattung und Nachhaltigkeitsberichterstattung würden folglich miteinander verknüpft. Dies scheine im Widerspruch zu anderen Regelungen des Gesetzesentwurfs zu stehen, in welchen eine Trennung der Befreiungsmöglichkeiten vorgesehen sei. Es erscheine nicht angemessen, wenn ein Tochterunternehmen die Erleichterungen nach § 264 Abs. 3 HGB für seine finanzielle Berichterstattung nicht in Anspruch nehmen kann, da das Mutterunternehmen keinen Nachhaltigkeitsbericht erstellt hat und das Tochterunternehmen selbst auch nicht nachhaltigkeitsberichtspflichtig gewesen wäre.

- Unternehmensumwandlungen

Es würde eine Nachhaltigkeitsberichterstattungspflicht entstehen, wenn die Voraussetzungen der Größenkriterien nach § 267 Abs. 3 HGB oder bei kapitalmarktorientierten Unternehmen nach § 267 Abs. 1 HGB bereits am ersten Abschlussstichtag nach der Umwandlung vorliegen. Verschmelzen beispielsweise zwei nicht berichtspflichtige Unternehmen zu einem berichtspflichtigen Unternehmen, so könnten z. B. die nötige Wesentlichkeitsanalyse, die erforderliche Datenerhebung oder auch die Einrichtung nötiger Zuständigkeiten und Berichtsstrukturen im verschmolzenen Unternehmen nicht vorbereitet werden. Es sei folglich eine entsprechende Regelung nach § 267 Abs. 4 Satz 1 HGB erforderlich, die auch in Fällen der Umwandlung die Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung daran anknüpft, dass die Größenkriterien in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren von dem umgewandelten Unter-

nehmen erfüllt werden. Auch bei weiteren Konstellationen könnte die Nachhaltigkeitsberichterstattungspflicht entstehen, ohne dass für die Unternehmen ausreichend Zeit zur Einrichtung von entsprechenden Strukturen, der Durchführung der Wesentlichkeitsanalyse etc. besteht.

- Anwendung der Regelung des § 296 HGB auch in Bezug auf den Nachhaltigkeitsbericht

Mit Blick auf § 315b Abs. 1, der nur Bezug auf die Größenkriterien des § 293 Abs. 1, 2 und 4 HGB nimmt, bestehe Unsicherheit, ob die Regelung des § 296 HGB auch in Bezug auf den Nachhaltigkeitsbericht Anwendung findet. Gebeten wird um Klarstellung, dass Tochtergesellschaften, welche nach § 296 HGB nicht konsolidiert werden müssen, auch nicht in den Konzernnachhaltigkeitsbericht aufgenommen werden müssen und die Kriterien zum Konsolidierungskreis auch für die Nachhaltigkeitsberichterstattung Anwendung finden bzw. durch die Erweiterung des Konzernlageberichts um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht die Kriterien zum Konsolidierungskreis unverändert bleiben. Im § 315b sollte ein Absatz 6 entsprechend der Formulierung von § 289b Abs. 6 HGB-E die Einbindung der Arbeitnehmer präzisieren.

Darüber hinaus betont IHK NRW, dass durch die Prüfung des (Konzern-) Nachhaltigkeitsberichts keine indirekte Prüfung der Geschäftspartner bzw. der von den Geschäftspartnern übermittelten Informationen aus der Wertschöpfungskette resultieren dürfe, denn diese seien von der Richtlinie nicht erfasst, aber durch die tatsächliche Umsetzung signifikant betroffen. Die Geschäftspartner aus der Wertschöpfungskette seien voraussichtlich nur teilweise selbst berichts- und damit prüfungspflichtig. Würde die Vorgabe der Prüfung in § 324b HGB-E dazu führen, dass die selbst nicht berichts- und prüfungspflichtigen Unternehmen aus der Wertschöpfungskette die vom Geschäftspartner geforderten Daten prüfen lassen müssten, würden Aufwand und Kosten in diesen mittelbar betroffenen Unternehmen nochmals ansteigen und der Anwendungsbefehl des Gesetzes contra legem ausgeweitet. Der vielfach dargestellte Trickle-down-Effekt der EU-Regulierung würde weiter verstärkt werden. Soweit auf nationaler Ebene eine entsprechende Lösung nicht möglich sein sollte, bedürfe es aus Sicht vieler Unternehmen einer entsprechenden Regelung auf europäischer Ebene.

Daneben werden Befürchtungen von Unternehmen aus dem Bereich der Energieinfrastruktur angemerkt, wonach diese durch die bereits bestehenden Verweise nach § 6b Abs. 1 Energiewirtschaftsgesetz auch nachhaltigkeitsberichtspflichtig werden könnten. Dies könnte unabhängig von ihrer Rechtsform zutreffen, soweit sie als große Unternehmen gelten. Dies würde über die CSRD hinausgehen. Deshalb sollte geprüft werden, ob dies tatsächlich angemessen ist oder es nicht einer Ausnahme bedarf.

Die **kommunalen Spitzenverbände** weisen darauf hin, dass Verweisungsnormen aus dem Landesrecht dazu führen können, dass die neuen EU-Vorgaben zu Nachhaltigkeitsberichts-pflichten auf kommunale Unternehmen und KMU, die nicht unter die CSRD fallen, angewendet werden könnten. Diese Verweisungsnormen bewirkten – versehentlich – eine überschießende Umsetzung der CSRD-Richtlinie. Das Land NRW habe mit dem 3. NKFVG die entsprechenden kommunalrechtlichen Vorgaben (hier: § 108 Abs. 1 Nr. 8 GO NRW) bereits angepasst, indem es auf eine obligatorische Lageberichterstattung für kleinere kommunale Unternehmen verzichtet habe.

Voraussetzung für eine Erleichterung für die betroffenen Unternehmen wären nach ihrer Ansicht im Einzelfall eine Änderung des jeweiligen Gesellschaftsvertrages bzw. der Satzung, die bislang (oftmals: nur) wegen der ausdrücklichen kommunalverfassungsrechtlichen Bestimmungen auf

die Anwendung des Dritten Buches des HGB für große Handelsgesellschaften verweisen. Die möglichen Erleichterungen griffen insofern nicht automatisch.

Da für große Kapitalgesellschaften im Jahr 2025 erstmals die Pflicht zur EU-Nachhaltigkeitsberichterstattung besteht (§ 289b HGB), müssten, sofern Satzungen oder Gesellschaftsverträge bei kleinen und Kleinst-Kapitalgesellschaften weiterhin auf die Regelungen für große Kapitalgesellschaften verweisen, auch diese Unternehmen nach aktuellem Kenntnisstand im Rahmen des Lageberichts einen Nachhaltigkeitsbericht erstellen. Die umfangreiche Anpassung der Satzungen und Gesellschaftsverträge beinhaltet daher einen erheblichen Erfüllungsaufwand und entsprechende bürokratische Belastungen.

Es wird darauf hingewiesen, dass einige Bezirksregierungen bisweilen die Auffassung vertreten, dass etwaige Änderungen der Gesellschaftsverträge und der Satzungen der Anzeigepflicht nach § 115 Abs. 1 lit. a) GO NRW unterliegen, was mit dem vorliegenden Merkmal der Wesentlichkeit begründet werde. Würde nunmehr der Rechtsauffassung dieser Bezirksregierungen gefolgt werden, drohe eine landesweite Flut an kommunalen Beschlüssen sowie Anzeigen bei den Aufsichtsbehörden. Dies müsse vermieden werden.

Der **DGB NRW** weist darauf hin, dass im Zuge der Umsetzung der veränderten EU-Bilanzierungsrichtlinie die Schwellenwerte für die Bestimmung der Unternehmensgrößenklassen in Deutschland drastisch angehoben wurden. Dies habe zur Folge, dass sich die Anzahl der Unternehmen, die gemäß der CSRD-Bericht erstatten müssen, deutlich verringert hat. Ferner sei unverständlich, warum z.B. nicht-haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften und Stiftungen nicht erfasst werden. Diese Privilegierung sei auch aus wettbewerbspolitischer Sicht abzulehnen.

### **Bestehende Sanktionen bei Verstößen gegen Berichtspflichten**

**IHK NRW** moniert, dass die ESRS erst spät zur Verfügung gestellt worden sind und es weiterhin viele Auslegungs- und Anwendungsfragen gebe, die nur unverbindlich von der EFRAG-Plattform beantwortet würden. Die Prüfungsmaßstäbe für den (Konzern-) Nachhaltigkeitsbericht seien unklar. So bestünden auch bei vielen Unternehmen große Unsicherheiten im Hinblick auf die Durchführung der (doppelten) Wesentlichkeitsanalyse, z. B. bei der Bemessung unternehmensindividueller Schwellenwerte oder den Umfang und die Art der Einbeziehung von Interessenträgern.

Es bedürfe folglich aus überwiegender Sicht eines „Einführungszeitraums“, in welchem zumindest die an den Nachhaltigkeitsbericht anknüpfenden Sanktionen ausgesetzt oder zumindest maßgeblich reduziert sein sollten. Dieser „Einführungszeitraum“ müsse in das CSRD-Umsetzungsgesetz aufgenommen werden.