

# **Stellungnahme**

**der Clearingstelle Mittelstand zum**

**Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464  
hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen in  
der durch die Richtlinie (EU) 2025/794 geänderten Fassung**

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

Düsseldorf, 18. September 2025

## Inhaltsverzeichnis

<b>1. Einleitung .....</b>	<b>4</b>
1.1. Ausgangslage .....	4
1.2. Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen in der durch die Richtlinie (EU) 2025/794 geänderten Fassung.....	4
1.3. Vorgehen der Clearingstelle Mittelstand .....	5
<b>2. Stellungnahmen der Beteiligten .....</b>	<b>7</b>
2.1. Allgemeine Positionen der Beteiligten .....	7
2.2. Konkrete Positionen der Beteiligten.....	10
Erfüllungsaufwand und Belastungen für die Wirtschaft .....	10
Artikel 1 – Änderung des Handelsgesetzbuchs.....	12
§ 264 HGB-E –Pflicht zur Aufstellung; Befreiung .....	12
§ 267 HGB-E –Umschreibung der Größenklassen .....	12
§ 289 HGB-E – Inhalt des Lageberichts.....	13
§ 289b HGB-E – Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht; Befreiungen; Beteiligung von Arbeitnehmervertretern.....	13
§ 289c HGB-E – Inhalt des Nachhaltigkeitsberichts; Verordnungsermächtigung	14
§ 289e HGB-E – Weglassen nachteiliger Angaben.....	15
§ 289g HGB-E – Format des Lageberichts; Verordnungsermächtigung.....	15
§ 315b HGB-E – Pflicht zur Erweiterung des Konzernlageberichts um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht; Befreiungen; Beteiligung von Arbeitnehmervertretern.....	17
§ 324e HGB-E – Auswahl der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts und Ausschlussgründe .....	17

§ 331 ff HGB-E – Unrichtige Darstellung.....	19
§ 331a Abs. 1 HGB-E – Unrichtige Versicherung.....	20
Artikel 2 - Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch.....	20
Artikel 96 HGBEG-E .....	20
Artikel 16 - Änderung des Wertpapierhandelsgesetzes.....	21
§ 144 WpHG-E – Übergangsvorschrift.....	21
Weitere praxisrelevante Aspekte / Umsetzungshemmnisse.....	21
§ 290 i.V.m. § 296 HGB.....	21
<b>3. Votum .....</b>	<b>23</b>

## 1. Einleitung

### 1.1. Ausgangslage

Mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf soll die CSR-Richtlinie (CSRD) der Europäischen Union in deutsches Recht umgesetzt werden. Gegenstand der CSRD sind Vorgaben für die Nachhaltigkeitsberichterstattung durch Unternehmen: Vor allem große Unternehmen sollen nach bestimmten Vorgaben über die sozialen und ökologischen Folgen ihrer Geschäftstätigkeit berichten. Die Vorgaben der CSRD werden mit dem neuen Entwurf nach dem Prinzip 1:1 umgesetzt und der bestehende Rechtsrahmen punktuell angepasst.

#### Hintergrund:

Die CSR-Richtlinie ist Bestandteil des „European Green Deal“ und der Strategie der Europäischen Kommission zur Finanzierung einer nachhaltigen Wirtschaft. Ein nationaler Umsetzungsentwurf lag bereits im Frühjahr 2024 vor, ist jedoch infolge des Bruchs der Ampelkoalition nicht mehr verabschiedet worden. Damit ist die Umsetzungsfrist (6. Juli 2024) verstrichen; ein Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland wurde eingeleitet. Parallel verhandelt die EU über ein Omnibus-Paket, das u. a. eine Verschiebung bestimmter Berichtspflichten („Stop-the-Clock“) sowie Erleichterungen für kleine und mittlere Unternehmen vorsieht. Der deutsche Entwurf trägt diesen möglichen Anpassungen bereits Rechnung, obwohl die unionsrechtlichen Grundlagen noch nicht final verabschiedet sind. Darüber hinaus zeichnen sich auf EU-Ebene weitere Vereinfachungen für Unternehmen ab, die der vorliegende Entwurf noch nicht berücksichtigt; darunter eine deutliche Verkleinerung des Anwendungsbereichs der CSRD durch eine Anhebung relevanter Schwellenwerte sowie Maßnahmen zur Begrenzung des „Trickle-Down-Effekts“.

### **1.2. Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen in der durch die Richtlinie (EU) 2025/794 geänderten Fassung**

Der Clearingstelle Mittelstand liegt der Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen in der durch die Richtlinie (EU) 2025/794 geänderten Fassung vor.

Mit diesem Vorhaben soll die EU-weite Nachhaltigkeitsberichterstattung für Unternehmen eingeführt werden (CSRD). Unternehmen werden verpflichtet, mit ihrem Jahresabschluss Informationen zum Umgang mit Nachhaltigkeitsrisiken und -auswirkungen entlang der gesamten Wertschöpfungskette offenzulegen. Die Angaben in den Nachhaltigkeitsberichten sollen von Wirtschaftsprüfern geprüft werden. Ziel ist es, Investoren, Verbrauchern und anderen Stakeholdern fundierte Entscheidungsgrundlagen zu bieten, beispielsweise bei Investitionen unter Berücksichtigung des Nachhaltigkeitsbeitrags eines Unternehmens.

Zudem wird ein erstes Element des sogenannten „Omnibus-Entlastungspakets“ umgesetzt: Für Unternehmen, die nach der bisherigen CSRD-Fassung erstmals 2026 bzw. 2027 berichten müssten, wird die Einführung der Nachhaltigkeitsberichterstattung um zwei Jahre verschoben (die sogenannte „Stop-the-Clock-Richtlinie“).

Weitere geplante Erleichterungen, etwa zu bestimmten Anforderungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung und zu den Sorgfaltspflichten von Unternehmen („Substance Proposal“), sind bisher auf EU-Ebene noch nicht beschlossen. Dazu zählen unter anderem:

- eine deutliche Verkleinerung des Anwendungsbereichs der CSRD durch Anhebung von Schwellenwerten,
- legislative Maßnahmen zur Eingrenzung der mittelbaren Berichtspflicht.

### **1.3. Vorgehen der Clearingstelle Mittelstand**

Das Ministerium für Wirtschaft, Industrie, Klimaschutz und Energie des Landes Nordrhein-Westfalen ist mit Schreiben vom 04. September 2025 an die Clearingstelle Mittelstand mit der Bitte herangetreten, der Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen in der durch die Richtlinie (EU) 2025/794 geänderten Fassung (BR-Drucksache 435/25) im Wege eines Clearingverfahrens (§ 6 Abs. 2 Nr. 1 MFG NRW) auf seine Mittelstandsverträglichkeit zu überprüfen und eine gutachterliche Stellungnahme zu erarbeiten.

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 05. September 2025 wurden alle Beteiligten um eine Stellungnahme zu dem o.g. Gesetzesentwurf gebeten.

Folgende Stellungnahmen liegen der Clearingstelle Mittelstand vor:

- IHK NRW
- DIE FAMILIENUNTERNEHMER e. V.
- unternehmer nrw
- Gemeinsame Stellungnahme von WHKT und Handwerk.NRW
- DGB NRW

IHK NRW stellt voran, dass die vorliegende Stellungnahme zurzeit überarbeitet und abgestimmt wird, die überarbeitete Fassung aber nicht innerhalb der Frist des Clearingverfahrens vorliegen werde. Die nachfolgenden Anmerkungen von IHK NRW seien daher nur unter Vorbehalt zu sehen.

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 mit einem Gesamtvotum zu dem vorliegenden Gesetzesentwurf erstellt.

## 2. Stellungnahmen der Beteiligten

### 2.1. Allgemeine Positionen der Beteiligten

Nach Ansicht von **IHK NRW** wird die Transformation nur gelingen, wenn die Regeln praxistauglich sind und den Wirtschaftsstandort langfristig stärken. Dazu bedürfe es der dringenden und grundlegenden Überarbeitung der CSRD, der ESRS und weiterer europäischer Regulierungen, um die aus überwiegender Sicht der Unternehmen unverhältnismäßigen Regelungen zu beseitigen und die Belastungen der direkt und indirekt berichtspflichtigen Unternehmen (Trickle-down-Effekt) zu reduzieren. Aus Sicht der Unternehmen sei schwer nachvollziehbar, dass europäische Regelungen, um deren Vereinfachung sich die europäischen Gremien intensiv bemühen, dennoch zunächst in nationales Recht umgesetzt werden müssen. Unter Hinweis, dass die Bundesregierung in Bezug auf die Beschleunigung im Bereich der Sicherheitspolitik nicht zögert, die Planungen der EU in Gesetzesentwürfe einfließen zu lassen, merkt IHK NRW an, dass diese Handlungsfreiheit im Sinne der Vorwirkung von Normen auch hier besteht.

Hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der einzuführenden Normen verweist IHK NRW auf ein Gutachten des ehemaligen Verfassungsrichters di Fabio, wonach einzelne mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf umzusetzende Normen der CSRD einen Eingriff in die unternehmerische Freiheit sowohl nach Art. 12 GG als auch nach Art. 16 der EU-Grundrechtecharta darstellen, dessen Rechtfertigung unsicher ist. Von daher wird angeregt, rechtzeitig auch die Reichweite der Umsetzung einschließlich der Sanktionsnormen daraufhin zu prüfen, ob diese in Deutschland verfassungsmäßig sind. In Frage stehe weniger die Einhaltung der Umsetzungsfrist als die Einhaltung des EU- und des nationalen Rechts.

Aus Sicht der überwiegenden Anzahl der Unternehmen sei die Nachhaltigkeitsberichterstattung sowohl für die berichtspflichtigen Unternehmen als auch für die mittelbar tangierten Unternehmen nicht mehr proportional zum angestrebten Zweck der Stärkung der Nachhaltigkeit. Einzelne Unternehmen, die die Verhältnismäßigkeit der vorgesehenen Regulierungen gegenwärtig als gewahrt einstufen, bilden dabei eine Minderheit.

IHK NRW merkt an, dass ab dem Geschäftsjahr 2025 ein massiver Trickle-down-Effekt entstehen werde, was dem derzeit parallel auf EU-Ebene verfolgten Ziel, gerade die kleinen und mittleren Unternehmen zu entlasten, widerspreche.

Dass Unternehmen mit mehr als 1.000 Mitarbeitern nun die europäischen Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards (ESRS Set 1) anzuwenden haben, obwohl die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) bereits aufgefordert wurde, bei der Überarbeitung der ESRS Set 1 u. a. eine substanzielle Reduzierung der Anzahl der verpflichtenden Datenpunkte zu berücksichtigen, sei nicht nachvollziehbar.

**DIE FAMILIENUNTERNEHMER** merken an, dass der Umfang an bürokratischen Belastungen für die deutsche Wirtschaft seit Jahren zunimmt und die CSRD sich in dieses Bild einfügt. Die jüngsten Bemühungen der EU-Kommission zum Bürokratieabbau im ESG-Bereich seien daher zu begrüßen. Überlegenswert erscheine es, die Notwendigkeit der nationalen Umsetzungen von EU-Recht so lange auszusetzen, bis diese Entbürokratisierungsverfahren abgeschlossen sind. Auf diese Weise würde den nationalen Gesetzgebern Doppelarbeit erspart und die Planungssicherheit für Unternehmen erhöht werden.

Die **nordrhein-westfälischen Handwerksorganisationen** sehen eine Umsetzung der CSRD in nationales Recht zum jetzigen Zeitpunkt kritisch. Sinnvoller wäre es, die diesbezüglichen Entscheidungen auf europäischer Ebene abzuwarten und dann ein ordentliches Gesetzgebungsverfahren mit umfangreicher Beteiligung der Verbände und Betroffenen einzuleiten. Begrüßt

wird die Berücksichtigung der bereits beschlossenen Stop-the-Clock-Richtlinie und das Substance Proposal des Omnibus-Verfahrens.

Zwar seien durch die Anhebung der Schwellenwerte nur wenige Handwerksbetriebe direkt von der CSRD betroffen, allerdings ergäben sich Nachhaltigkeitsberichtsansforderungen von gewerblichen Kunden sowie von Kreditinstituten und Versicherungen innerhalb der Lieferkette. Die nordrhein-westfälischen Handwerksorganisationen fordern daher eine unveränderte Umsetzung der zentralen Inhalte des Omnibuspakets. Eine weitere wichtige Forderung des Handwerks ist die Vereinfachung und Verkleinerung des Anwenderkreises der ESRS, um die direkte und indirekte Betroffenheit zu verringern und mit der Reduzierung der Datenanforderungen an große Unternehmen die weitergereichten Anforderungen an Handwerksbetriebe zu mindern.

Dahingehend sollte der VSME in Deutschland, dem Beispiel Belgiens folgend, als Obergrenze für Informationsanforderungen innerhalb der Lieferkette gesetzlich verankert werden. Eine zentrale Forderung des Handwerks ist die Formatfreiheit der Nachhaltigkeitsberichterstattung. KMU, die bereit sind, berichterstattende Unternehmen mit ihren Primärdaten zu unterstützen, sollten selbst über das Format entscheiden dürfen.

Weiterhin verweisen die nordrhein-westfälischen Handwerksorganisationen auf den im Zuge der Stop-the-clock-Richtlinie beschlossenen zeitlichen Aufschub der Einführung der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Da viele Unternehmen dennoch bereits jetzt Nachhaltigkeitsinformationen von Handwerksbetrieben einholten, wird die Bundesregierung aufgefordert die großen Unternehmen hinsichtlich der gesetzlichen Fristen sowie der innerhalb der CSRD erlaubten Datenanforderung zu sensibilisieren und gegebenenfalls auf geeignetem Weg zur Einstellung unrechtmäßiger Datenanfragen aufzufordern.

Aus ihrer Sicht sei die Klarstellung von zentraler Bedeutung, dass die Nachhaltigkeitserklärung „keine Informationen über jeden einzelnen Akteur in der Wertschöpfungskette, sondern lediglich die Angabe wesentlicher Informationen zur vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette“ erfordert (siehe ESRS-Verordnung). Betont wird, dass keine Verpflichtung zur Bereitstellung von Daten von KMU entstehen dürfe, mithin die Nicht-Bereitstellung nicht zu einer Diskriminierung dieser Unternehmen in der Auftragsvergabe oder Vertragsgestaltung führe.

Sichergestellt werden sollte in der Umsetzung in nationales Recht, dass die Nachhaltigkeitserklärung rechtssicher erstellt werden kann, auch wenn für die Wertschöpfungskette auf Schätzungen anhand von Sektor-Durchschnitten und Näherungswerten zurückgegriffen wird. Daher wird eine generelle Gültigkeit von Sekundärdaten bzw. Schätzwerten auf unbestimmte Zeit gefordert.

**unternehmer nrw** stellt voran, dass eine nachhaltige Unternehmensführung für die nordrhein-westfälische Wirtschaft grundlegend ist und die Wirtschaft zu dem Ziel einer nachhaltigen Unternehmensführung und einer angemessenen Nachhaltigkeitsberichterstattung steht.

Der Gesetzesentwurf sollte vor dem Hintergrund der laufenden Verhandlungen zum Omnibus-I-Paket zurückgestellt werden. Bei einer deutschen Umsetzung der CSRD während des laufenden Omnibus-I-Verfahrens stehe zu befürchten, dass hierdurch ein doppelter Aufwand für betroffene Unternehmen entsteht. Viele Unternehmen müssten auf diese Weise im Jahr 2025 einmalig nach den veralteten und als zu umfangreich eingestuften Standards und ab dem Jahr 2026 nach den dann überarbeiteten Standards berichten.

Im aktuell wirtschaftlich angespannten Umfeld sollte ein unnötiger Mehraufwand für die deutsche Wirtschaft durch eine Umsetzung der Richtlinie noch während der Überarbeitung der CSRD und European Sustainability Reporting Standards (ESRS) unbedingt vermieden werden. Dies werde dadurch verstärkt, dass bereits jetzt eine Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der



Vorgängerregelung der Non-Financial Reporting Directive (NFRD) gilt und bereits viele Unternehmen freiwillig nach der CSRD berichten. Der Mehrwert an neuen verfügbaren Daten durch eine Umsetzung im Jahr 2025 stehe daher in keinem Verhältnis zum erwarteten Aufwand.

Grundsätzlich begrüßt wird, dass die im Regierungsentwurf enthaltenen Regelungen im Wesentlichen einer 1:1-Umsetzung der CSRD entsprechen. Dieser Umstand leiste für die Unternehmen einen wesentlichen Beitrag für ein europäisches Level-Playing-Field. Auch die Aufnahme der Verschiebung der Berichtspflicht für neu berichtspflichtige Unternehmen („Stop-the-clock“) ist zu begrüßen. Grundsätzlich sei positiv, dass die Schwelle, ab der Unternehmen berichtspflichtig werden sollen, entsprechend der geplanten Änderung der CSRD durch den aktuellen Omnibus-Vorschlag bereits jetzt auf Unternehmen mit mehr als 1.000 Beschäftigten angehoben und die Anzahl der erfassten Unternehmen damit deutlich reduziert werden soll. Dies würde zu einer spürbaren Entlastung der Wirtschaft führen und wäre ein wichtiges Signal an die Unternehmen.

Sollte allerdings im europäischen Gesetzgebungsprozess eine höhere Schwelle von 3.000 oder sogar 5.000 Arbeitnehmern vereinbart werden, sollte auch die Schwelle für das deutsche Gesetz an diesen Schwellenwert angepasst werden. Sonst entstünden deutschen Unternehmen erhebliche Wettbewerbsnachteile und das dringend benötigte „Level-Playing-Field“ bei den Berichtspflichten der Unternehmen würde konterkariert. Die Umsetzung der vorgesehenen höheren Schwelle würde ein weiteres Gesetzgebungsverfahren erforderlich machen, weshalb die Umsetzung in nationales Recht auch vollständig zurückgestellt werden sollte, bis das Omnibus-I-Verfahren abgeschlossen ist.

Mit Blick auf den „Trickle-down“-Effekt wird betont, dass dieser nicht nur auf europäischer Ebene im Wege des Omnibus-I-Pakets, sondern auch national in Deutschland höchstmöglich beschränkt werden und die Berichtspflichten für mittelbar über die Wertschöpfungskette betroffene Unternehmen verhältnismäßig sein sollte. Dahingehend müsse eine Beschränkung von Abfragen in der Wertschöpfungskette eines berichtspflichtigen Unternehmens auf ausschließlich direkte Geschäftspartner (Tier-1) erfolgen, da oft weder großer Einfluss noch Datenverfügbarkeiten von in der Wertschöpfungskette weiter entfernter Geschäftspartner vorliegen. Insgesamt sollte hier ein risikobasierter Ansatz gewählt werden.

Zudem sollte die Obergrenze für die Wertschöpfungskette („Value-chain-cap“) ausgeweitet und gestärkt sowie klargestellt werden, dass die von den nicht berichtspflichtigen Unternehmen an berichtspflichtige Unternehmen zur Verfügung gestellten Daten nicht indirekt prüfungspflichtig werden.

Hinsichtlich der ESRS begrüßt unternehmer nrw die Unterstützung der Bundesregierung für eine praxistaugliche Überarbeitung. Die aktuell sehr hohe Granularität der Berichtspflichten gehe mit einem enormen Aufwand für die Unternehmen zur Erhebung der Datenpunkte einher und sollte deutlich verringert werden, auch aus Gründen der Aussagefähigkeit und Relevanz. Aktuell existieren knapp 1.100 Datenpunkte, welche signifikant reduziert werden müssten, um eine deutliche Entlastung und eine erhöhte Handhabbarkeit für einen größeren Bereich von Interessierten und Verpflichteten zu ermöglichen.

Es sollten nur für die Transformation tatsächlich steuerungsrelevante KPIs berichtet werden müssen. Bei der Überarbeitung müsse zudem großer Wert daraufgelegt werden, dass unter anderem bei der Wesentlichkeitsanalyse bereits erfolgte Anstrengungen zukünftig nicht erneut in veränderter Form durchgeführt werden müssen. Der aktuell vorhandene Spielraum der Unternehmen bei der Wesentlichkeitsanalyse müsse unbedingt gewahrt bleiben.

Der **DGB NRW** unterstreicht dagegen, dass die CSRD kein bürokratischer Selbstzweck ist, sondern gezielt Veränderungen hin zu einer sozialeren und ökologischeren Wirtschaft erzeugen soll. Sie sei ein wichtiges Instrument, um die Wettbewerbsfähigkeit europäischer Unternehmen mittel- und langfristig zu erhalten. Vor diesem Hintergrund sei es unverständlich, dass die vorgelegten Änderungen die Berichtspflichten reduzieren und die Potenziale der CSRD nicht ausschöpfen wollen. Der Entwurf werde der Ankündigung, die Richtlinie 1:1 umzusetzen, nicht gerecht. Er berücksichtige deren Ziele nur selektiv. Eine sozial-ökologische Transformation der Wirtschaft könne nicht allein durch wenige Großunternehmen vorangetrieben werden.

Bei der Benennung von Gewerkschaften und Arbeitnehmer\*innenvertretungen als wichtige Zielgruppen der Berichterstattung sowie hinsichtlich ihrer Einbindung werde Nachbesserungsbedarf gesehen. Kritisch gesehen wird das Fehlen eines vorgeschriebenen Dialogs zwischen Arbeitnehmer\*innenvertretungen und dem Management sowie grundsätzlicher Hinweise auf einen Dialogprozess und auf einen Austausch zwischen Arbeitnehmervertreter\*innen und Management. Gefordert wird die Aufnahme entsprechender Regelungen, wie sie die CSRD vorsieht.

Begrüßt werden dagegen die unterschiedlichen Ausführungen zur Beteiligung der betrieblichen Arbeitnehmer\*innenvertretungen in der Begründung des Entwurfs. Diese Erläuterungen gingen hingegen noch nicht weit genug und ließen eine Reihe von Fragen hinsichtlich der praktischen Umsetzung offen.

Statt vorschneller Regelungen fordert der DGB NRW eine konsequente Umsetzung der CSRD und – basierend auf Erfahrungswerten der kommenden Berichtsperioden – Maßnahmen zur Weiterentwicklung der Berichtspflichten. Der sozial-ökologische Wandel könne nur gelingen, wenn Unternehmen, Beschäftigte und Gewerkschaften gemeinsam an fairen und nachhaltigen Lösungen arbeiten und langfristig planbare und transparente Rahmenbedingungen haben.

## 2.2. Konkrete Positionen der Beteiligten

### Erfüllungsaufwand und Belastungen für die Wirtschaft

Aus Sicht von **IHK NRW** bestehen große Zweifel, ob der vom Entwurf ermittelte und genannte, bereits sehr beeindruckende Betrag für den Erfüllungsaufwand die Praxis tatsächlich ausreichend widerspiegeln kann. Die granularen Erfordernisse von CSRD sowie ESRS führten zu einem enormen Aufwand bei den direkt betroffenen Unternehmen.

Legt man die im Entwurf geschätzten Kosten zugrunde, wird ein berichtspflichtiges Unternehmen durchschnittlich fast 59.000 EUR einmaligen Erfüllungsaufwand zu tragen haben und einen laufenden jährlichen Erfüllungsaufwand von rund 110.000 EUR. Dieser Erfüllungsaufwand beziehe sich auf formale Berichtspflichten – ohne dass das jeweils betroffene Unternehmen einen inhaltlichen Beitrag zur Transformation leisten konnte. Die Belastung der laut Entwurf bis zu 3.900 berichtspflichtigen Unternehmen mit bürokratischen und kostenintensiven Berichtspflichten steige folglich aus überwiegender Sicht immens und binde bei den Unternehmen Ressourcen in erheblichem Umfang. Diese würden für Maßnahmen zur Steigerung von Innovation und Wettbewerbsfähigkeit und damit auch für Maßnahmen zur Erreichung der Nachhaltigkeitsziele fehlen.

Dass über den Anwendungsbereich hinaus weitere Unternehmen mittelbar von der Nachhaltigkeitsberichterstattung betroffen sind, findet keinen Eingang in die Darstellung des Erfüllungsaufwands. Dieser Posten darf nach Ansicht von **IHK NRW** auf keinen Fall unterschätzt werden.

Diese mittelbar betroffenen Unternehmen erhielten bereits heute zahlreiche umfangreiche Fragebögen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung als Teil der Wertschöpfungskette berichtspflichtiger Unternehmen. Auch gelte für die Zeit bis zur Verabschiedung und Umsetzung der geänderten EU-Regulierungen der sog. Listed SME-Standard (LSME) als „Value Chain Cap“. Auch dieser LSME erscheine nicht verhältnismäßig. Das bisherige in Art. 29b Abs. 4 der CSRD verankerte „Value Chain Cap“ in Form des sog. LSME berücksichtige insbesondere die Bedürfnisse von KMU nicht ausreichend. Bis zur Einfügung eines VSME-Basis-Moduls sollte klargestellt werden, dass große Unternehmen von ihren nicht berichtspflichtigen Zulieferern nicht alle Daten des LSME fordern müssen. Die von den nicht berichtspflichtigen Unternehmen an die berichtspflichtigen Unternehmen zur Verfügung gestellten Informationen sollten auch nicht indirekt prüfungspflichtig werden. Teilweise werde angeregt, die Angaben in der Wertschöpfungskette nur auf direkte Liefer- bzw. Geschäftsbeziehungen zu beziehen, da nur in diesen Fällen (gewisse) Einflussmöglichkeiten bestehen.

Die erheblichen Belastungen für Unternehmen hätten auch Auswirkungen auf den Wettbewerb. Für exportorientierte Unternehmen sei dies eine weitere zusätzliche und im internationalen Preiswettbewerb spürbare Belastung. Unklar sei darüber hinaus, ob die aus Art. 8 Taxonomie-Verordnung resultierenden Angaben vom angegebenen Erfüllungsaufwand bereits berücksichtigt wurden.

Berichtspflichtige Unternehmen haben in ihre Nachhaltigkeitsberichterstattungen auch Informationen aus der Wertschöpfungskette aufzunehmen. Als Beispiele nennt IHK NRW sogenannte Scope-3-Emissionen, die Unternehmen nicht selbst emittieren, sondern die durch ihre Mitarbeitenden, den Transport, die Lieferkette oder die Nutzung ihrer Produkte entstehen. Folglich seien auch nicht nachhaltigkeitsberichtspflichtige Geschäftspartner, Kunden wie Lieferanten der berichtspflichtigen Unternehmen, mittelbar betroffen (sog. Trickle-down-Effekt). Der zeitliche und personelle Aufwand für das Ausfüllen der Fragebögen von berichtspflichtigen Unternehmen an ihre Lieferanten sei für die Unternehmen, insbesondere kleinere Unternehmen, erheblich und die Ressourcen seien häufig nicht vorhanden. Teilweise berichteten KMU, dass sie auch mit dem Verweis auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung entsprechend vertraglich gebunden würden. Die in Art. 19a Abs. 3 CSRD und in den ESRS aufgenommenen Erleichterungen für die ersten drei Jahre (bzw. die nun im Rahmen des sog. Quick fix enthaltene Verlängerung und Erweiterung) sowie die Koppelung an den Berichtsumfang der kapitalmarktorientierten KMU können diese Auswirkungen nur partiell und nur zeitweise eindämmen.

Insgesamt konterkariere der vorliegende Entwurf die aktuellen Bemühungen der Bundesregierung zur Bürokratieentlastung. Umso mehr bedürfe es weiterhin des Einsatzes des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz sowie der Bundesregierung auf europäischer Ebene für eine grundsätzliche Überarbeitung von CSRD, ESRS und weiteren europäischen Regulierungen, um die Belastungen der direkt und indirekt berichtspflichtigen Unternehmen (Trickle-down-Effekt) zu reduzieren. Vor dem Hintergrund der aktuellen wirtschaftlichen Situation und den vielen Herausforderungen, u. a. auch der Transformation, müsse es das Ziel sein, den Unternehmen wieder mehr Ressourcen für die eigentliche Wertschöpfung zu belassen.

Auch die **FAMILIENUNTERNEHMER** kritisieren, dass die erheblichen Belastungen, die Unternehmen durch die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu bewältigen haben, wichtige Ressourcen binden, die sie für die Transformation benötigen.

Die CSRD treffe insbesondere KMU unverhältnismäßig stark. Diese hätten es aufgrund ihrer Größe ungleich schwerer, den Anforderungen gerecht zu werden. Über den „Trickle-Down“-Effekt müssten auch viele Betriebe, die eigentlich aufgrund von geringerer Unternehmensgröße

oder Kapitalmarktorientierung nicht unter den Anwendungsbereich der CSRD fallen, über ihre Nachhaltigkeit berichten.

Zur Entlastung des Mittelstandes wird angeregt, auf EU-Ebene für die ESG-Regeln mehr Ausnahmen und längere Umsetzungszeiträume für mittelständische Unternehmen vorzusehen. Auch auf nationaler Ebene sollten die begrenzten Kapazitäten von mittelständischen Unternehmen etwa bei der Anpassung der Straf- und Bußgeldvorschriften mitgedacht werden.

Unter Hinweis, dass die CSDDD Berichtspflichten für Unternehmen mit einem ähnlichen inhaltlichen Fokus vorsieht, sollte es ausreichen, dass ein Bericht alle Pflichten abdeckt - statt zwei inhaltsgleiche Berichte nach unterschiedlichen Standards einreichen zu müssen.

## **Artikel 1 – Änderung des Handelsgesetzbuchs**

### **§ 264 HGB-E –Pflicht zur Aufstellung; Befreiung**

Aus Sicht von **IHK NRW** stellen sich die Folgen für die Befreiungsvorschrift des § 264 Abs. 3 HGB durch die Änderungen der Richtlinie 2013/34/EU in Form der Ergänzung der Nachhaltigkeitsberichterstattung als unklar dar. Durch den Gesamtverweis werde ein vollständiger Konzernlagebericht des Mutterunternehmens, ggf. mit Nachhaltigkeitsberichterstattung, soweit das Mutterunternehmen dem Anwendungsbereich des § 315b HGB unterfällt, gefordert.

Dass die Finanzberichterstattung und Nachhaltigkeitsberichterstattung folglich miteinander verknüpft werden, stehe im Widerspruch zu anderen Regelungen des Entwurfes, die eine Trennung vorsehen. Es erscheine nicht angemessen, dass ein Tochterunternehmen die Erleichterungen nach § 264 Abs. 3 HGB für seine finanzielle Berichterstattung nicht in Anspruch nehmen kann, wenn das Mutterunternehmen keinen Nachhaltigkeitsbericht erstellt hat und es auch selbst nicht nachhaltigkeitsberichtspflichtig ist.

Zudem wird um Überprüfung der bestehenden Konstellation gebeten, die sich durch die noch nicht erfolgte Änderung der Größenordnung in der CSR-Richtlinie und den Verweis auf die Richtlinie 2013/34/EU ergibt: Ein Mutterunternehmen mit bis zu 1.000 Mitarbeitern wäre nach der Richtlinie 2013/34/EU nachhaltigkeitsberichtspflichtig, nach nationalem Recht hingegen nicht. Insoweit bittet IHK NRW um Prüfung, damit die in Art. 97 Abs. 7 EGHGB-E vorgesehene Regelung ihre Wirkung entfalten kann.

### **§ 267 HGB-E –Umschreibung der Größenklassen**

**IHK NRW** merkt an, dass bei Umwandlungen eine Nachhaltigkeitsberichterstattungspflicht entstehen könnte. Wenn zwei zuvor nicht berichtspflichtige Unternehmen verschmelzen, könnte z. B. die nötige Wesentlichkeitsanalyse, die erforderliche Datenerhebung oder auch die Einrichtung nötiger Zuständigkeiten und Berichtsstrukturen im verschmolzenen Unternehmen nicht vorbereitet werden. Mit Blick darauf sollte auch in Fällen der Umwandlung die Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung daran anknüpfen, dass die Größenkriterien in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren von dem umgewandelten Unternehmen erfüllt werden.

## § 289 HGB-E – Inhalt des Lageberichts

**IHK NRW** und der **DGB NRW** bitten in Bezug auf den Begriff „wichtigste immaterielle Ressourcen ohne physische Substanz“ in Abs. 3a um Klarstellung bzw. Präzisierung.

Der **DGB NRW** stuft es als naheliegend an, sich hierbei an den Schritten der EFRAG-Handlungshilfe zur Wesentlichkeitsanalyse zu orientieren. Von besonderer Bedeutung sei die verpflichtende Einbeziehung der Beschäftigten und ihrer Vertreter\*innen in die Definition der wichtigsten immateriellen Ressourcen.

## § 289b HGB-E – Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht; Befreiungen; Beteiligung von Arbeitnehmervertretern

Unklar ist nach Ansicht von **IHK NRW**, ob bei der Möglichkeit zur Befreiung von der Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht, berücksichtigt werden kann, dass das Tochterunternehmen nach § 290 i. V. m. § 296 HGB nicht in den Konsolidierungskreis aufgenommen wurde. Damit die Regelung nach § 296 HGB nicht gegenstandslos wird, sollte darauf Bezug genommen werden, dass auch im Rahmen von § 289b Abs. 2 Nr. 2 sowie Abs. 3 Nr. 2 HGB-E (bzw. § 315b Abs. 2 und Abs. 3 HGB-E) die Erleichterungen nach § 296 HGB Anwendung finden.

Der Entwurf verweist in § 336 HGB für bestimmte Genossenschaften auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung nach § 289b Abs. 1, 5 und 6 sowie §§ 289c, 289e und 289g HGB-E. Dahingehend wird angemerkt, dass wenn eine Genossenschaft einen freiwilligen Konzernnachhaltigkeitsbericht entsprechend der HGB-Vorgaben erstellt, unklar sei, ob einbezogene Tochterunternehmen entsprechend § 289b Abs. 2 bis 5 HGB-E von der Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts befreit sind. Nachdem die Töchter von Kapitalgesellschaften, welche freiwillig einen konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht erstellen, bei Erfüllung der Vorgaben von § 289b Abs. 2 bis 5 HGB-E die Befreiung in Anspruch nehmen können, erscheine es folgerichtig, dass dies auch einer freiwillig einen Konzernnachhaltigkeitsbericht erstellenden Genossenschaft und ihren Tochtergesellschaften eingeräumt wird. Diese Befreiungsoption sollte auch entsprechend in die gesetzlichen Regelungen aufgenommen und klargestellt werden.

Der **DGB NRW** spricht sich dafür aus, die Möglichkeiten zur Befreiung von der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung einzuschränken, um eine präzise Darstellung der jeweiligen Auswirkungen, Risiken und Chancen zu gewährleisten.

Dazu wird eine Klarstellung bezüglich der unterschiedlichen Wesentlichkeitskonzepte zwischen Finanzberichterstattung (§ 296 Abs. 2 HGB) und Nachhaltigkeitsberichterstattung (§ 289 HGB-E) angeregt. Es sollte deutlicher hervorgehoben werden, dass Tochterunternehmen, die aufgrund ihrer Unwesentlichkeit nicht in den Konsolidierungskreis der Finanzberichterstattung einbezogen werden, dennoch für die Nachhaltigkeitsberichterstattung berücksichtigt werden müssen. Finanzielle unwesentliche Tochterunternehmen könnten in Regionen mit Gefahr erheblicher menschenrechtlicher Verletzungen oder einem erhöhten Risiko schwerwiegender Umweltverschmutzungen aufgrund struktureller Gegebenheiten liegen. Es bestehe die Gefahr, dass durch die konsolidierte Berichterstattung spezifische Auswirkungen und Risiken einzelner Tochtergesellschaften verwässert und unzureichend differenziert behandelt werden. Kleinere oder besonders betroffene Tochterunternehmen könnten zusammengefasst oder weniger detailliert behandelt werden, was dazu führen kann, dass kritische Aspekte unentdeckt bleiben. Der Ge-

werkschaftsbund fordert deshalb, dass die Pflicht zur Einbeziehung jeder Berichtseinheit hervorgehoben wird, um eine präzise Darstellung der jeweiligen Auswirkungen, Risiken und Chancen zu gewährleisten.

#### Abs. 6

Aus Sicht von **unternehmer nrw** ist zu begrüßen, dass § 289b Abs. 6 HGB-E und § 315b Abs. 5 HGB-E übereinstimmend von einer „Unterrichtung“ der Arbeitnehmervertreter sprechen. Der Wortlaut der Normen sei nunmehr in beiden Fällen (Einzelunternehmen und Konzern) ausreichend offen formuliert. Damit bestehe ausreichende Flexibilität, wie und zu welchem Zeitpunkt die Einbeziehung der Arbeitnehmervertretungen erfolgt. Dies ist erforderlich, um die heute sehr engen Zeitpläne zur Erstellung und Finalisierung des (Konzern-)Lageberichts einhalten zu können.

Mehr Flexibilität sollte auch bei der Frage gewährt werden, wer die Unterrichtung und insbesondere die Erörterung des Nachhaltigkeitsberichts mit der Arbeitnehmervertretung vorzunehmen hat. Der Entwurf wähle dahingehend einen sehr formalistischen und unpraktikablen Ansatz, indem er vorgibt, dass „Die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs“, somit sämtliche Organmitglieder in den Austausch mit der Arbeitnehmervertretung treten müssen.

Die CSRD sei demgegenüber flexibler und spricht in Art. 19a Abs. 5 und Art. 29a Abs. 6 Bilanzrichtlinie lediglich von der „Unternehmensleitung“. Dazu zählten ausweislich des Erwägungsgrunds 52 der CSRD die zentrale Leitung oder jede andere besser geeignete Leitungsebene, sodass auch Leitungsebenen unterhalb des Vorstands/der Geschäftsführung diese Aufgabe wahrnehmen können. Lediglich die Stellungnahme der Arbeitnehmervertretung soll nach Erwägungsgrund 52 CSRD „wo angezeigt, den zuständigen Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorganen mitgeteilt werden“.

Der **DGB NRW** fordert die Verpflichtung für Arbeitgeber zur Sicherstellung der Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme für die Arbeitnehmer\*innenvertretungen. Zudem sollte eine klare Verfahrensbeschreibung in das Gesetz aufgenommen werden. Es müsse deutlich werden, dass ohne eine schriftliche Stellungnahme der betrieblichen Arbeitnehmer\*innenvertretungen der Konsultationsprozess des Arbeitgebers nicht abgeschlossen werden kann (gilt analog für § 315b Abs. 5).

Nach Auffassung des Gewerkschaftsbunds bedeutet die Anforderung „einschlägige Informationen und die Mittel zur Einholung und Überprüfung von Nachhaltigkeitsinformationen zu erörtern“, dass der gesamte Erstellungsprozess des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts diskutiert werden muss. Unternehmenspolitik und -strategie in Bezug auf Nachhaltigkeitsaspekte, das Nachhaltigkeitskonzept, wichtige Leistungsindikatoren sowie Ziele und deren Erreichung müssen mit Arbeitnehmer\*innenvertretungen diskutiert werden.

### **§ 289c HGB-E – Inhalt des Nachhaltigkeitsberichts; Verordnungsermächtigung**

Aus Sicht von **IHK NRW** sollten zur Vermeidung von doppelten Berichten und Prüfungen bereits im Unternehmen vorliegende Zertifizierungen und Auditierungen in die Nachhaltigkeitsberichterstattung einbezogen werden können. Dies gelte auch für den Konzernnachhaltigkeitsbericht.

Unternehmen, die eine Umwelterklärung nach der EMAS-Verordnung (EG) Nr. 1221/2009 veröffentlichen, müssen diese durch einen zugelassenen Umweltgutachter validieren lassen. Ihnen

wird in ESRS 1, Ziffer 120, explizit die Möglichkeit eingeräumt, diese Informationen durch Verweis aufzunehmen. Damit die Unternehmen diese Möglichkeit rechtssicher nutzen können, sollte diese Möglichkeit auch im nationalen Recht aufgenommen werden.

Der **DGB NRW** fordert die verbindliche Einbindung der Gewerkschaften sowie Beschäftigten und ihrer Vertreter\*innen als Stakeholder in die Wesentlichkeitsanalyse. § 289c HGB könnte als geeigneter Ort dienen, um die Einbeziehung der Stakeholder und die Prozesse zur Wesentlichkeitsbewertung im Gesetzestext zu berücksichtigen. Arbeitnehmervertreter\*innen sollten an allen Schritten einer Wesentlichkeitsanalyse beteiligt werden, da sie die Interessen der Belegschaft direkt vertreten und einen einzigartigen Einblick in den operativen Alltag sowie die Herausforderungen der Mitarbeitenden haben. Dazu sollten klare Richtlinien für das Verfahren der Wesentlichkeitsanalyse festgelegt werden, die sich an den Schritten orientieren, wie sie in den Handlungshilfen von EFRAG zur Wesentlichkeitsanalyse beschrieben sind.

### **§ 289e HGB-E – Weglassen nachteiliger Angaben**

Nach Ansicht von **IHK NRW** besteht mit Blick auf die Offenlegungspflichten nach §289b HGB-E i.V.m. den ESRS für viele Unternehmen die Gefahr, dass Geschäftsgeheimnisse offengelegt werden müssen und dadurch Wettbewerbsnachteile entstehen. Insofern bestehe Unsicherheit, ob die Regelung des § 289e HGB-E ausreichend ist, um die Offenlegung von Geschäftsgeheimnissen und Firmeninterna zu vermeiden.

Der **DGB NRW** fordert eine präzise Definition von „nachteilige(n) Angaben“, sodass der Unternehmensleitung kein zu weitreichender Ermessensspielraum bei der Auslegung gegeben wird. Unternehmen könnten durch diese Regelung die Möglichkeit erhalten, als „nachteilig“ eingestufte Informationen von der Berichterstattung auszuschließen, selbst wenn die Auswirkungen, Risiken und Chancen dieser Aspekte gemäß den Kriterien der doppelten Wesentlichkeit als wesentlich eingestuft werden.

### **§ 289g HGB-E – Format des Lageberichts; Verordnungsermächtigung**

**IHK NRW** stellt voran, dass die Einführung der Offenlegung im sog. ESEF-Format für kapitalmarktorientierte Unternehmen für die betroffenen Unternehmen sehr fordernd sei und gezeigt habe, dass trotz großen Bemühens der Unternehmen Fehler bei der Überführung in das XHTML-Format sowie bei der XBRL-Auszeichnung nicht ausgeschlossen werden können. 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 erstmals mit dem sog. ESEF-Format befassen müssen. Der Entwurf sieht – statt wie bisher die Offenlegung – jedoch wieder bereits die Aufstellung des Nachhaltigkeitsberichts im sog. ESEF-Format vor.

In der Praxis werde neben der geschilderten Problematik beispielsweise auch die Praktikabilität dieser Vorgabe bei der Aufstellung durch den Vorstand/Geschäftsführung sowie bei der Vorlage und Prüfung durch den Aufsichtsrat im ESEF-Format hinterfragt.

Die in Artikel 2 im Entwurf aufgenommene Übergangsfrist für die Aufstellung von Lagebericht und Konzernlagebericht im sog. ESEF-Format helfe den betroffenen Unternehmen übergangsweise und gebe ihnen etwas Zeit, um sich mit dem neuen Format zu befassen, löse hingegen nicht die bestehende grundsätzliche Problematik, das ESEF-Format bereits bei der Aufstellung

anzuwenden. IHK NRW regt daher aus überwiegender Sicht der Mitgliedsunternehmen weiterhin an, die Aufstellung des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts bzw. des (Konzern-)Lageberichts von den Formatvorgaben zu trennen. Dies entspanne auch die grundsätzliche personelle Belastung im ersten Quartal in den Unternehmen. Hilfsweise schlagen sie eine weitere zeitliche Verschiebung der Anwendung des ESEF-Formats vor.

Nach Auffassung von **unternehmer nrw** bedeutet die erneute Verankerung der Aufstellungslösung für den (Konzern-) Lagebericht einen hohen Zusatzaufwand für Unternehmen, welchem kein vergleichbarer Nutzen gegenübersteht.

Die vorgesehene Regelung in §§ 289g und 315e HGB-E, den (Konzern-) Lagebericht bereits im European Single Electronic Format (ESEF) für die digitale Nachhaltigkeitsberichterstattung aufzustellen, sei nicht praxistauglich. Die Lesbarkeit, Verfügbarkeit und Einheitlichkeit auf verschiedenen Geräten sowie die Akzeptanz von elektronischen ESEF-Dateien sei im Prozess der Aufstellung zudem nicht vollumfänglich gegeben. Zudem bestehe die Gefahr von technischen Fehlern. Auch die EU-Kommission habe demnach in einem FAQ vom November 2024 klargestellt, dass der (Konzern-) Lagebericht nur in dem in Artikel 3 der Delegierten ESEF-Verordnung festgelegten elektronischen Berichtsformat (d. h. XHTML) „vorgelegt“ werden muss.

Aus Sicht des Unternehmensverbandes sollte daher dringend die Beibehaltung der sogenannten Offenlegungslösung, wie sie bereits in § 328 HGB verankert ist, ermöglicht werden. Statt der vorgesehenen Einführung der §§ 289g und 315e HGB-E wäre lediglich der Nachhaltigkeitsbericht thematisch in die Aufzählung von § 328 Abs. 1 HGB aufzunehmen.

Das elektronische Berichtsformat (ESEF) sollte nur für die Offenlegung von Lageberichten inklusive der digitalen Nachhaltigkeitsberichterstattung, nicht jedoch bereits für deren Aufstellung verpflichtend sein. Folgende Argumente sprechen nach Auffassung von **unternehmer nrw** gegen die „Aufstellungslösung“:

- Lageberichte wären keine gedruckten PDF-Dokumente mehr, sondern nur noch elektronische Dateien. Eine Aufstellung und Prüfung im ESEF wäre für Vorstand und Aufsichtsrat damit deutlich aufwändiger, da sie sich nicht nur inhaltlich, sondern auch technisch mit dem Format des Lageberichts auseinandersetzen müssten. Etablierte Prozesse zur Aufstellung des papiergebundenen Abschlusses und Lageberichts sollten durch das Umsetzungsge-setz unberührt bleiben.
- Die rechtlichen Risiken für die Mitglieder des Vorstands würden steigen, wenn sich die Versicherung der gesetzlichen Vertreter auch auf ESEF erstrecken würde.
- Die Lesbarkeit, Verfügbarkeit und Einheitlichkeit auf verschiedenen Geräten sowie Akzeptanz von elektronischen ESEF-Dateien erreicht im Prozess der Aufstellung nicht die von PDF-Dokumenten. Dies betrifft insbesondere auch den Zugang der Aktionäre zu den pflichtgemäß zu erstellenden Dokumenten bei der Hauptversammlung.
- Äußerst problematisch sei die nur mit hohem Aufwand und Kosten verbundene Pflicht einer Korrektur von technischen Fehlern. Bei einer Aufstellungslösung würde ein technischer Fehler (z. B. falsche Skalierung, falsches Vorzeichen, falsche Auszeichnung etc.) bedeuten, dass die Datei nicht den technischen Vorgaben entspricht und damit der Lagebericht, obwohl inhaltlich richtig, fehlerhaft ist. Es müsste eine neue ESEF-Datei mit einem neuen Lagebericht erstellt werden, wodurch vor der Offenlegung der korrigierten Datei eine erneute Aufstellung durch den Vorstand und eine erneute Prüfung durch den Abschlussprüfer und den Aufsichtsrat nötig werden würde.
- In diesem Zusammenhang sei auch unklar, ob aufgrund des nun späteren Zeitpunkts der Aufstellung Ereignisse, welche zwischen der ursprünglichen und der erneuten Aufstellung



eingetreten sind, ebenfalls noch im Lagebericht zu berücksichtigen wären (bspw. hinsichtlich Prognose sowie Berichterstattung zu Chancen und Risiken).

- Für den Fall einer erneuten Aufstellung des Lageberichts wäre dieser nicht mehr im Einklang mit dem unveränderten, aus damaliger Sicht zutreffenden Abschluss. Folglich müsste der Abschlussprüfer im schlimmsten Fall den erneut zu erteilenden Bestätigungsvermerk hinsichtlich der Einklangsprüfung gemäß § 317 Abs. 2 S. 1 HGB einschränken.
- Die geplante Umsetzung in Deutschland unterscheidet sich voraussichtlich von der Praxis in anderen EU-Mitgliedstaaten wie Frankreich, Spanien oder die Niederlande. Eine „Aufstellungslösung“ könnte somit zu einem Wettbewerbsnachteil deutscher Unternehmen im europäischen Vergleich führen und der angestrebten EU-weiten Harmonisierung widersprechen.

## **§ 315b HGB-E – Pflicht zur Erweiterung des Konzernlageberichts um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht; Befreiungen; Beteiligung von Arbeitnehmervertretern**

### Absatz 1

Vor dem Hintergrund der bestehenden Unklarheit, ob die Regelung des § 296 HGB auch in Bezug auf den Nachhaltigkeitsbericht Anwendung findet, bittet **IHK NRW** um Klarstellung, dass

- Tochtergesellschaften, welche nach § 296 HGB nicht konsolidiert werden müssen, auch nicht in den Konzernnachhaltigkeitsbericht aufgenommen werden müssen,
- 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.

### Absatz 5

Der **DGB NRW** sieht durch die Regelung, die die verpflichtende Einbindung während der Erstellung des Konzernnachhaltigkeitsberichts nicht mehr vorsieht, die Chancen auf eine wirksame Einbindung der Arbeitnehmer\*innenvertretungen deutlich eingeschränkt. Eine Einbindung erst nach Abschluss des Erstellungsprozesses lasse kaum Raum für eine wirksame Einflussnahme.

## **§ 324e HGB-E – Auswahl der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts und Ausschlussgründe**

### Absatz 1

**IHK NRW, unternehmer nrw**, die **nordrhein-westfälischen Handwerksorganisationen** und die **FAMILIENUNTERNEHMER** sprechen sich für die Verankerung einer Wahlfreiheit hinsichtlich aller drei von der EU vorgesehenen Optionen (Abschlussprüfer, Wirtschaftsprüfer und unabhängige Erbringer von Prüfungsleistungen) bei der Wahl des Prüfdienstleisters aus. Andernfalls werde die Gefahr steigender Kosten für die berichtspflichtigen Unternehmen aufgrund begrenzter Kapazitäten bei den Wirtschaftsprüfern gesehen.

**IHK NRW** betont, dass durch die Prüfung des (Konzern-) Nachhaltigkeitsberichts keine indirekte Prüfung der Geschäftspartner bzw. der von den Geschäftspartnern übermittelten Informationen aus der Wertschöpfungskette resultieren dürfe.

Die Geschäftspartner aus der Wertschöpfungskette seien voraussichtlich nur teilweise selbst berichts- und damit prüfungspflichtig. Würde die Vorgabe der Prüfung 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 nochmals ansteigen und der Anwendungsbefehl des Gesetzes contra legem ausgeweitet. Soweit auf nationaler Ebene eine entsprechende Lösung nicht möglich sein sollte, bedürfe es aus Sicht vieler Unternehmen einer entsprechenden Regelung auf europäischer Ebene.

Bei der Frage, wer den Nachhaltigkeitsbericht prüfen soll, bestehe ein vielschichtiges Meinungsbild. Während insbesondere größere oder kapitalmarktorientierte Unternehmen die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts durch Wirtschaftsprüfer unterstützen, befürchteten andere Unternehmen, aufgrund von Kapazitätsgründen bei den Wirtschaftsprüfern, Schwierigkeiten einen Prüfer zu finden. Einige Unternehmen regen die Öffnung der Prüfungsberechtigung für technische Sachverständige, Umweltgutachter und geeignete akkreditierte Zertifizierungsstellen an. Dies könnte auch Synergien mit ohnehin notwendigen Validierungen bzw. Zertifizierungsaudits der Unternehmen und damit Ressourcenoptimierungspotenzial ergeben.

In jedem Fall sollte sichergestellt sein, dass bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung etablierte Instrumente des Umweltmanagements wie EMAS berücksichtigt werden. Angeregt werde von einigen Unternehmen auch die Möglichkeit, in einem Dokument alle wesentlichen Inhalte aus der Nachhaltigkeitsberichterstattung, EMAS etc. zu vereinen. Doppelte Prüfungen für die entsprechenden Informationen bzw. Daten im Nachhaltigkeitsbericht seien unbedingt zu vermeiden.

Diese sich andeutenden praktischen Schwierigkeiten müssen schon jetzt proaktiv berücksichtigt werden.

Aus Sicht von **DIE FAMILIENUNTERNEHMER** wäre es wünschenswert gewesen, dass die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts ohne externe Begutachtung auskommen würde. Im Sinne der Schaffung weiterer Optionen sollten auch unabhängige externe Prüfungsinstanzen abseits des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer einbezogen werden. Dies insofern als im Gegensatz zur Finanzberichterstattung keine Bilanzkennzahlen im Vordergrund stehen.

Die **nordrhein-westfälischen Handwerksorganisationen** bewerten die Beschränkung auf Wirtschaftsprüfer bei der externen Begutachtung als unangemessen und unpraktikabel. In diesem Zusammenhang wird auf den Erwägungsgrund 61 der CSRD, nach dem Unternehmen „auf eine größere Auswahl an unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen zugreifen können“ sollten und das Mitgliedstaatenwahlrecht in Art. 39 Abs. 4 der CSRD verwiesen.

Von **unternehmer nrw** wiederholt kritisiert wird die fehlende Ausweitung des Prüferkreises, so dass weiterhin nur Wirtschaftsprüfer zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte zugelassen sind, obwohl die europäischen Vorgaben dies ermöglichen und dies auch von anderen EU-Mitgliedsstaaten genutzt wird. Dies sei eine verpasste Chance, da eine Vergrößerung des Prüferkreises die Verfügbarkeit von Verifizierungsdienstleistungen auf dem Markt erhöhen, den Wettbewerb fördern und die Prüfkosten für viele Unternehmen und gerade den Mittelstand deutlich senken könnte. Die Qualität der Prüfung ließe sich mittels entsprechender Qualifizierungsanforderungen (wie sie in (§§ 13c & 13d WPO-E auch für die Wirtschaftsprüfer gefordert sind) absichern.

Zudem geben die ESRS vor, in welcher Art und Weise die Angaben – bei entsprechender Wesentlichkeit – offengelegt werden müssen. Sie bilden damit einen festen Prüfraum. Darüber hinaus seien die Unternehmen bereits verpflichtet, bei der Erstellung der Berichte ihre Nachhaltigkeitsinformationen so darzulegen, dass diese u. a. überprüfbar und vergleichbar sind (Qualitätsanforderungen im ESRS 1 Anhang B).

Das in der CSRD-Richtlinie enthaltene Wahlrecht ermöglicht auch die Einbindung unabhängiger Prüfungsdienstleister, wodurch Kapazitätsengpässe und hohe Kosten bei der externen Prüfung vermieden werden könnten.

## Absatz 2

Die angedachte Übergangsregelung bei der Prüfpflicht der Nachhaltigkeitsberichte zur Vereinfachung der Prozesse sollte nach Ansicht von **unternehmer nrw** als Grundsatz festgehalten, mit hin ergänzt werden, dass der vom zuständigen Organ für das betreffende Geschäftsjahr gewählte Abschlussprüfer grundsätzlich auch zum Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts als gewählt gilt, sofern das zuständige Organ dazu keinen abweichenden Beschluss fasst. Damit würde auch die vorgeschlagene Übergangslösung überflüssig. Außerdem sollte die Übergangsregelung auch für Konzernstrukturen gelten.

## **§ 331 ff HGB-E – Unrichtige Darstellung**

Mit Blick auf die Sanktionsrisiken führt **IHK NRW** aus, dass weiterhin viele Auslegungs- und Anwendungsfragen bestehen, die auch nur unverbindlich von der EFRAG-Plattform beantwortet würden. Moniert wird zudem die bestehende teilweise Unübersichtlichkeit der Anforderungen. An unterschiedlichen Stellen finden sich demnach „Angabepflichten“, ggf. zusätzliche „Anwendungsanforderungen“ oder ggf. Anforderungen aus dem übergeordneten ESRS 2 sowie nun Hinweise in den unverbindlichen Leitlinien und in den Antworten auf der Q&A-Plattform von EFRAG, die nach und nach veröffentlicht werden, sowie der EU-Kommission in ihrer „Commission Notice“. Zudem stünden einige Informationen nur auf Englisch zur Verfügung. Aus Sicht vieler Unternehmen sei es schwierig, alle Anforderungen einzubeziehen und einen genauen Überblick über diese zu behalten.

Unklar seien zudem die Prüfungsmaßstäbe für den (Konzern)Nachhaltigkeitsbericht, 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 bestünden große Unsicherheiten.

Von Unternehmen werde von unzähligen Auslegungs- und Anwendungsfragen zu den ESRS berichtet, die sie selbst – auf Basis der bisher zur Verfügung stehenden Informationen – nicht lösen können. Es bedürfe der Einbeziehung externer Berater mit entsprechenden zusätzlichen Kosten für die Unternehmen. Da selbst externe Berater oder künftige Prüfer unsicher in Bezug auf die notwendigen in den Nachhaltigkeitsbericht aufzunehmenden Informationen sind, raten diese im Zweifel dazu lieber mehr Informationen aufzunehmen. Dies führe zu weiter steigendem (Kosten-)Aufwand in den berichtspflichtigen Unternehmen – und wirke sich auch wiederum auf die Unternehmen in der Wertschöpfungskette aus.

Zudem wird darauf verwiesen, dass durch die vielen geforderten „Textantworten“ in der CSRD eine automatisierte Datenerhebung nahezu unmöglich sei. Folglich ist die Erhebung und Auswertung der Daten von Geschäftspartnern, aber auch im Rahmen der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung, sehr komplex und aufwändig.

Aus überwiegender Sicht bedürfe es eines „Einführungszeitraums“, in welchem zumindest die an den Nachhaltigkeitsbericht anknüpfenden Sanktionen ausgesetzt oder zumindest maßgeblich reduziert werden.

Wichtig erscheint, das Verhältnis der sog. Richtlinie zur Stärkung der Verbraucher für den ökologischen Wandel (2024/825) und insbesondere der künftigen sog. Green Claims Richtlinie (COM 2023/166) zur Nachhaltigkeitsberichterstattung klarzustellen. Dies da ein geprüfter Nachhaltigkeitsbericht als Teil des Lageberichts offenzulegen ist und sicherlich auch zum Zweck der Kommunikation des Unternehmens genutzt werden wird. Dahingehend müsse sichergestellt werden, dass Aussagen bzw. Informationen aus dem Nachhaltigkeitsbericht seitens der Unternehmen genutzt werden können, ohne zusätzliche Zertifizierungen für Aussagen bzw. Informationen aus dem Nachhaltigkeitsbericht einzuholen. Entsprechend den Diskussionen auf europäischer Ebene stelle sich ein vollständiger Verzicht auf die Green Claims Richtlinie sinnvoll dar.

## **§ 331a Abs. 1 HGB-E – Unrichtige Versicherung**

**unternehmer nrw** sieht weitere Sanktionsrisiken für die Unternehmen mit der Einführung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in Deutschland.

Die Möglichkeit der individuellen Bewertung sowie eine gerade in den ersten Jahren der Implementierung der Wesentlichkeitsanalyse ungenügende Datenlage bei der Chancen- und Risikobewertung führten dazu, dass die Wesentlichkeitsanalyse nicht objektiv durchgeführt werden kann. Somit können sich Diskrepanzen zwischen der Sammlung und Bewertung der Chancen und Risiken durch das Unternehmen und durch Dritte entstehen, woraus sich Sanktionsrisiken ergeben können. Der Unternehmerverband spricht sich für die Aussetzung der Regelung in den ersten Jahren der Implementierung aus.

Es müsse ein „Einführungszeitraum“ ermöglicht werden, in welchem die an den Nachhaltigkeitsbericht anknüpfenden Sanktionen ausgesetzt oder zumindest maßgeblich reduziert sein sollten, da in vielen Unternehmen Unsicherheiten zur unternehmensindividuell durchführbaren Wesentlichkeitsanalyse bestehen. Außerdem sollten bis zum Erlass von Prüfstandards durch die Kommission die ordnungsrechtlichen Sanktionsmöglichkeiten gegen Wirtschaftsprüfer ausgesetzt werden. Die Unsicherheit über die Auslegung der Vorschriften in Verbindung mit hohen Kosten und Reputationsschäden, welche die Nichteinhaltung der Vorschriften sowohl für die Prüfer als auch für die Unternehmen mit sich bringen, führe darüber hinaus zu einer erheblichen Übererfüllung der Vorschriften („Gold-Plating“), was wiederum den „Trickle-down“-Effekt negativ verstärke.

## **Artikel 2 - Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch**

### **Artikel 96 HGBEG-E**

#### **Absatz 2**

**unternehmer nrw** betont, dass die Prüfpflicht praxistauglich ausgestaltet sein müsse und nicht zu zusätzlichen Belastungen der Unternehmen führen dürfe. Es sei davon auszugehen, dass in der Praxis der Abschlussprüfer des Jahres bzw. Konzernabschlusses auch der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts sein wird. Die derzeitige Übergangsregelung zur Bestellung des Nachhaltigkeitsprüfers schaffe für viele Gesellschaften eine wichtige Rechtsklarheit, da ansonsten

eine außerordentliche Hauptversammlung für die Bestellung des Prüfers im Jahr 2025 nötig wäre. Eine dauerhafte Umsetzung dieser Übergangsregelung als Grundsatz wäre sinnvoll. Eine stets nötige separate Bestellung des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts würde die Hauptversammlung unnötig belasten.

### Absatz 8

Der **DGB NRW** kritisiert die Aufnahme der Regelung, dass Unternehmen mit bis zu 1.000 Beschäftigten für die Geschäftsjahre 2025 und 2026 nicht mehr berichtspflichtig sein sollen, obwohl die Änderungsvorschläge der Omnibus-Initiative noch kein geltendes EU-Recht darstellen. Als irritierend bewertet wird, dass der Entwurf die vorgeschlagene Änderung des Anwendungsbereichs bereits ohne demokratische Legitimation vorweggenommen habe. Eine Reduzierung der berichtspflichtigen Unternehmen um rund 80% würde die nachhaltige Transformation der Wirtschaft gefährden. Darüber hinaus würde eine starke Reduzierung des Anwendungsbereichs dazu führen, dass Arbeitnehmer\*innenvertretungen in vielen Unternehmen Beteiligungsrechte verlieren, was einen massiven Rückschritt bei der Mitbestimmung bedeute. Außerdem könne eine massive Einschränkung des Anwendungsbereichs zu einem Fortbestand von bestehenden Datenlücken führen, bspw. bei Kreditinstituten, welche die von der Finanzaufsicht geforderte effektive Steuerung von Nachhaltigkeitsrisiken erheblich beeinträchtigen würden.

## **Artikel 16 - Änderung des Wertpapierhandelsgesetzes**

### **§ 144 WpHG-E – Übergangsvorschrift**

**IHK NRW** moniert, dass die Übergangsvorschriften von der im Gesetzesentwurf enthaltenen Prämisse abweichen, Unternehmen mit bis zu 1.000 Mitarbeitern nicht durch die Umsetzung zu belasten, ohne dies zu begründen.

## **Weitere praxisrelevante Aspekte / Umsetzungshemmnisse**

### **§ 290 i.V.m. § 296 HGB**

**IHK NRW** bittet darum, in Abs. 5 eine Klarstellung vorzunehmen, dass unwesentliche Tochtergesellschaften nicht zur Aufstellung eines Konzernnachhaltigkeitsberichts führen.

Aus Sicht von **unternehmer nrw** sollten bestimmte Tochtergesellschaften aufgrund ihrer Größe oder Eigenschaften als nicht produzierende Einheiten (bspw. reine Vertriebsgesellschaft) bei der Konsolidierung, parallel zur Finanzberichterstattung nach § 296 Abs. 2 HGB, außen vor bleiben dürfen. Eine fehlende Wesentlichkeitsschwelle mit Blick auf die in die Berichterstattung einzubeziehenden Gesellschaften sei mit viel Bürokratie verbunden.

Eine Einbeziehung aller Gesellschaften in den Konsolidierungskreis würde eine deutliche Verschärfung der bisher bestehenden Non Financial Reporting Directive (NFRD) darstellen. Diese hätte ein gewisses Maß an Pragmatismus geboten, welche die CSRD missen lasse. Hier hätte es mit Blick auf Umweltbelange noch eine Wesentlichkeitsschwelle gegeben und es hätte ausschließlich über Belange von Produktionsstandorten berichtet werden müssen.

Um die Komplexität weiter zu reduzieren und die gewünschte Verzahnung nachhaltigkeits- und finanzbezogener Berichterstattung zu erreichen, sollten die Berichtsgrenzen von Finanz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung nach Einschätzung von unternehmer nrw vereinheitlicht werden. Zur Vereinfachung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in Konzernkreisen solle es ermöglicht werden, dass für den Nachhaltigkeitsbericht nach Vorschriften, die für den Konsolidierungskreis des Finanzberichts gelten, verfahren werden darf. Diejenigen Tochterunternehmen, die aus Wesentlichkeitsgründen nicht in den Konzernabschluss einbezogen wurden, sollten auch aus der Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung ausgeschlossen werden können, um einen zusätzlichen Bürokratieaufwand der Unternehmen zu vermeiden. Da sich diese Gesellschaften in der Regel ebenfalls nicht wesentlich auf die Nachhaltigkeitsperformance auswirken, stehe der potenziell notwendige Aufwand einer zusätzlichen Datenerhebung in keinem Verhältnis zum erwarteten Nutzen.

### 3. Votum

Die Clearingstelle Mittelstand hat den Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen in der durch die Richtlinie (EU) 2025/794 geänderten Fassung einem Clearingverfahren nach § 6 Absatz 2 Nr.1 MFG NRW mit Blick auf die Belange der mittelständischen Wirtschaft unterzogen.

Vor dem Hintergrund der auf europäischer Ebene laufenden Verhandlungen zum Omnibus-I-Paket fordert die mittelständische Wirtschaft in Nordrhein-Westfalen, sich seitens der Landes- und der Bundesregierung dafür einzusetzen, dass mit der Umsetzung in nationales Recht zunächst zugewartet werden kann, ohne dass eine weitere Vertragsverletzung droht. Dies erspart dem nationalen Gesetzgeber Doppelarbeit und erhöht die Planungssicherheit für die Unternehmen.

Sollte mit dem Erlass eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht zugewartet werden können, besteht aus Sicht der Clearingstelle Mittelstand die Notwendigkeit den vorgelegten Entwurf weitergehenden Änderungen zu unterziehen. Dies insbesondere auch zur Abwendung eines ansonsten drohenden massiven Trickle-down-Effektes.

Mit Blick auf diese vorgenannten Aspekte plädiert die Clearingstelle Mittelstand für die nachfolgenden Änderungen und Ergänzungen:

- Festschreibung eines „Einführungszeitraums“, in dem die an den Nachhaltigkeitsbericht anknüpfenden Sanktionen ausgesetzt oder zumindest maßgeblich reduziert sind (§ 331a Abs. 1 HGB-E)
- Verankerung einer Wahlfreiheit in Bezug auf den Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts gemäß der in der Richtlinie vorgesehenen drei Optionen (§ 324e HGB-E)
- Klarstellung, was der Begriff „wichtigste immaterielle Ressourcen ohne physische Substanz“ in § 289 Abs. 3a HGB umfasst.
- Klarstellung, dass unwesentliche Tochtergesellschaften nicht zur Aufstellung eines Konzernnachhaltigkeitsberichts führen (§ 290 Abs. 5 HGB).
- Absehen von Formatvorgaben bei der Aufstellung des (Konzern-) Nachhaltigkeitsberichts bzw. des (Konzern-) Lageberichts (§ 289 HGB-E)
- Ermöglichung der rechtssicheren Verwendung von bereits im Unternehmen vorliegenden Zertifizierungen und Auditierungen bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung (§ 289c)
- Festschreibung, dass die Verpflichtung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung auch in Fällen von Umwandlungen erst einsetzt, wenn die Größenkriterien in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren erfüllt werden
- Das Treffen von Vorkehrungen, dass - durch Beschränkung der Abfrage ausschließlich auf die erste Stufe - bis zur Einführung eines VSME Basis Moduls von nicht berichtspflichtigen Zulieferern nicht alle Daten gefordert werden können
- Sicherstellung, dass die Nachhaltigkeitserklärung auch mit Schätzungen anhand von Sektor-Durchschnitten und Näherungswerten aus der Wertschöpfungskette rechtssicher erstellt werden kann