

Stellungnahme

der Clearingstelle des Landes Niedersachsen

zu der

Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)

für

**das Niedersächsische Ministerium für Bundes- und
Europaangelegenheiten und Regionale Entwicklung**

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung sowie Vorgehen der Clearingstelle des Landes Niedersachsen	3
II.	Hintergrund	5
III.	Stellungnahme der Beteiligten.....	8
1.	<i>Allgemeine Positionen der Beteiligten</i>	<i>8</i>
2.	<i>Beantwortung der Fragestellungen.....</i>	<i>9</i>
a.	<i>Inwiefern besteht nach jetzigem Stand beziehungsweise könnte zukünftig rechtlich eine mittelbare Betroffenheit (von KMU) bestehen und in welchem Umfang könnten Nachhaltigkeitsinformationen (evtl. ohne rechtliche Notwendigkeit) abgefragt werden?.....</i>	<i>9</i>
aa.	Mittelbare Betroffenheit von KMU aufgrund der CSRD.....	10
bb.	Umfang der abzufragenden Nachhaltigkeitsinformationen	13
b.	<i>Wie hoch würden die Kosten für die Berichterstattung (abhängig von bestimmten Szenarien) ausfallen?.....</i>	<i>24</i>
c.	<i>Wie müssten praxistaugliche, einfache, bürokratiearme und möglichst kostengeringe Standards zur Erfüllung der Berichtspflichten aussehen?.....</i>	<i>30</i>
d.	<i>Wie könnten Unterstützungsangebote für KMU aussehen und wie kann eine entsprechende Expertise aufgebaut werden?</i>	<i>35</i>
IV.	Votum	37

I. Einleitung sowie Vorgehen der Clearingstelle des Landes Niedersachsen

Nachdem die Clearingstelle des Landes Niedersachsen (im Folgenden kurz „**Clearingstelle**“ genannt) bereits im Februar 2022 Gelegenheit hatte, dem Niedersächsischen Ministerium für Bundes- und Europaangelegenheiten und Regionale Entwicklung (im Folgenden kurz „**MB**“ genannt) mit Unterstützung des Mittelstandsbeirats die „erhebliche Mittelstandsrelevanz“ der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) darzustellen, beauftragte das **MB** die **Clearingstelle** am 8. April 2022 unter Fristsetzung bis zum 10. Juni 2022 mit der Anfertigung einer beratenden Stellungnahme gemäß § 31a Abs. 2 S. 3 GGO zur CSRD.

Das **MB** möchte in dieser Stellungnahme insbesondere die Betroffenheit des Mittelstands beziehungsweise von KMU prüfen lassen und bat die **Clearingstelle** daher darum, hierzu die folgenden Fragstellungen zu untersuchen:

- 1. Inwiefern besteht nach jetzigem Stand beziehungsweise könnte zukünftig rechtlich eine mittelbare Betroffenheit bestehen und in welchem Umfang könnten Nachhaltigkeitsinformationen (evtl. ohne rechtliche Notwendigkeit) abgefragt werden?**
- 2. Wie hoch würden die Kosten für die Berichterstattung (abhängig von bestimmten Szenarien) ausfallen?**
- 3. Wie müssten praxistaugliche, einfache, bürokratiearme und möglichst kostengeringe Standards zur Erfüllung der Berichtspflichten aussehen?**
- 4. Wie könnten Unterstützungsangebote für KMU aussehen und wie kann eine entsprechende Expertise aufgebaut werden?**

Die **Clearingstelle** wandte sich ihrerseits mit E-Mail vom 8. April 2022 an die Institutionen, die sich gemäß des Beiratsvertrags vom 14. Juli 2020 als Mittelstandsbeirat gemeinsam zur aktiven und konstruktiven Mitwirkung an Clearingverfahren und beratenden Stellungnahmen nach § 31a GGO sowie zur Unterstützung der **Clearingstelle** bei der Entwicklung alternativer bürokratievermeidender Regelungsvorschläge verpflichtet haben, und informierte diese über die Beauftragung. Ferner bat sie die Beiratsmitglieder um Übersendung ihrer Stellungnahmen bis zum 2. Juni 2022.

Neben dem Niedersächsischen Ministerium für Wirtschaft, Arbeit, Verkehr und Digitalisierung (**MW**), welches auch den Vorsitz des Mittelstandsbeirats übernommen hat, sind folgende Organisationen Mitglieder des Mittelstandsbeirats:

- Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände (**AG KSpV**),
- Verband der Freien Berufe im Lande Niedersachsen e.V. (**FBN**),
- IHK Niedersachsen – Landesarbeitsgemeinschaft der Industrie- und Handelskammern (**IHKN**),

- Landesvertretung der Handwerkskammern Niedersachsen (**LHN**),
- Landwirtschaftskammer Niedersachsen (**LWKN**),
- Unternehmensverbände Handwerk Niedersachsen e.V. (**UHN**) und
- Unternehmerverbände Niedersachsen e.V. (**UVN**).

Folgende Institutionen haben der **Clearingstelle** eine Stellungnahme und/oder Informationen zur CSRD übersandt:

- **FBN**,
- **IHKN**,
- **LHN**,
- **UHN** und
- **UVN**.

Die **Clearingstelle** hat die eingegangenen Stellungnahmen und Informationen ausgewertet und gebündelt.

Mit **FBN** tauschte sich die **Clearingstelle** zudem am 25. Mai 2022 bilateral aus, um einzelne Fragen im Zusammenhang mit der Anfertigung von Geschäfts- beziehungsweise Lageberichten zu klären und gemeinsam über die zu erarbeitenden Standards zu diskutieren.

Die **Clearingstelle** kontaktierte außerdem am 10. Mai 2022 das **Statistische Bundesamt**, um Fragen hinsichtlich der entstandenen Personal- und Sachkosten, die sich aus den Pflichten der nicht-finanziellen Berichterstattung ergeben und auf der OnDEA-Plattform (Online-Datenbank des Erfüllungsaufwands) aufgeführt sind, zu klären und erkundigte sich am 12. Mai 2022 noch einmal telefonisch in Bezug auf einzelne Fragestellungen.

Ferner führte die **Clearingstelle** am 30. Mai 2022 ein Gespräch mit dem niedersächsischen Gebäudereinigungsdienstleister LR Gebäudereinigung GmbH – „LR Facility Services“, um die dortigen Anstrengungen in Bezug auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung in Erfahrung zu bringen. Am 3. Juni 2022 fand ein weiterer Austauschtermin mit dem **Unternehmen** Gundlach Bau und Immobilien GmbH & Co. KG statt.

Am 1. Juni 2022 nahm die **Clearingstelle** an dem einstündigen IHK-Webinar „Aktuelle Entwicklungen der CSR-Berichtspflicht“ teil, welches von der **IHK Hannover** angeboten wurde und die Teilnehmenden über alles Wissenswerte zu den geplanten Änderungen der CSR-Berichtspflicht informierte.

Außerdem kam es während der Bearbeitungszeit zu verschiedenen Austauschterminen mit dem **MB**, in denen unter anderem die Fragestellungen konkretisiert wurden.

Auf Grundlage der ihr vorliegenden Informationen sowie weiteren Recherchen hat die **Clearingstelle** für das **MB** diese beratende Stellungnahme mit Votum erstellt.

II. Hintergrund

Seit 2017 gilt in Deutschland für bestimmte Unternehmen bereits eine sog. CSR-Berichtspflicht¹, sog. nicht-finanzielle Berichterstattung. Die bisherigen Regelungen gelten vorrangig für große Unternehmen. Im **April 2021** hat die Europäische Kommission ihren **Vorschlag** für eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinien 2013/34/EU, 2004/109/EG und 2006/43/EG und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (CSRD)² veröffentlicht.

Mit diesem Vorschlag sollen die **Vorgaben für die Nachhaltigkeitsberichterstattung** geändert und erweitert werden. Die CSRD soll erstmals für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2023 beginnen, angewendet werden. Eine Umsetzung in nationales Recht ist bis Dezember 2022 vorgesehen, wobei hiervon die delegierten Rechtsakte, die durch die EU-Kommission auf Grundlage der Entwürfe für Standards für die europäische Nachhaltigkeitsberichterstattung durch EFRAG (Europäische Beratungsgruppe zur Rechnungslegung) zukünftig noch zu erlassen sind und die dann unmittelbar anwendbar sein sollen, ausgenommen sind. Bereits in der zweiten Jahreshälfte 2022 sollen die ersten dieser Standards abgeschlossen und nach ihrer Übernahme durch die EU-Kommission gültig sein.

Zukünftig sollen

- *alle großen Unternehmen ab 250 Mitarbeitern im Jahresdurchschnitt, unabhängig von einer Kapitalmarktorientierung und einer Bilanzsumme von über 20 Mio. Euro oder einem Umsatz von über 40 Mio. Euro sowie grundsätzlich Genossenschaften, Kreditinstitute, Finanzdienstleister und Versicherungsunternehmen und*
- ab dem **01.01.2026** auch *alle kapitalmarktorientierten kleinen und mittleren Unternehmen, mit Ausnahme von Kleinstunternehmen*

dem Anwendungsbereich der Richtlinie unterfallen.

Gemäß Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 2013/34/EU gelten Unternehmen **ab Überschreitung von zwei der drei Merkmalen an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen**

- 10 Beschäftigte,
- 350.000 Euro Bilanzsumme,
- 700.000 Euro Nettoumsatzerlöse

nicht mehr als klein.

¹ *Anm. d. Verf.:* Die Umsetzung der EU-Richtlinie zur CSR-Berichterstattung in nationales Recht erfolgte durch das Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinien-Umsetzungsgesetz, CSRRUG), https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?start=%2F%2F%5B%40attr_id%3D%27bgbl117s0802.pdf%27%5D#_bgbl_%2F%2F%5B%40attr_id%3D%27bgbl117s0802.pdf%27%5D_1649924203268, Datum des letzten Abrufs: 07.06.2022.

² *Anm. d. Verf.:* Der Vorschlag für die CSRD ist online abrufbar unter <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021PC0189&from=EN>, Datum des letzten Abrufs: 07.06.2022.

Die Anforderungen an **kapitalmarktorientierte KMU** sollen erst mit drei Jahren Verzögerung zur Anwendung kommen, die EU-Kommission erhofft sich insbesondere, dass sich diese Übergangsfrist positiv auf KMU auswirken wird, da sich bis dahin die Berichterstattungs- und Prüfungspraxis hinsichtlich nachhaltigkeitsrelevanter Informationen ausgebildet haben sollte³. **Nicht kapitalmarktorientierte KMU** müssen dann weiterhin keine Nachhaltigkeitsinformationen offenlegen, es soll allerdings die Entwicklung allgemeiner, freiwilliger KMU-Standards forciert werden, um freiwillige Berichterstattungspraktiken beziehungsweise die mittelbaren Berichtspflichten, die zum Beispiel entlang von Lieferketten entstehen können, zu adressieren.

Mit der Richtlinie sollen **verbindliche europäische Berichtsstandards** eingeführt werden, die derzeit noch entwickelt werden. Insbesondere soll auch der sog. Grundsatz der doppelten Wesentlichkeit präzisiert werden, womit jegliche Unklarheit darüber ausgeräumt werden soll, welche Art von Informationen Unternehmen bereitstellen sollen, nämlich **Informationen, die notwendig sind, um zu verstehen, wie sich Nachhaltigkeitsaspekte auswirken**, und **Informationen, die notwendig sind, um zu verstehen, welche Auswirkungen auf Mensch und Umwelt gegeben sind**.

Betroffene Unternehmen müssen nach Art. 19a Abs. 2 des Richtlinienvorschlags Informationen

- **über ihr Geschäftsmodell und ihre Strategie**
 - zur Widerstandsfähigkeit von Geschäftsmodell und Strategie des Unternehmens im Hinblick auf Nachhaltigkeitsaspekte,
 - zu den Chancen des Unternehmens im Zusammenhang mit den Nachhaltigkeitsaspekten,
 - zu der Art und Weise, wie das Unternehmen beabsichtigt sicherzustellen, dass sein Geschäftsmodell und seine Strategie mit dem Übergang zu einer nachhaltigen Wirtschaft und der Begrenzung der Erderwärmung auf 1,5 Grad Celsius im Einklang mit dem Übereinkommen von Paris vereinbar sind,
 - zu der Art und Weise, wie das Unternehmen den Belangen seiner Interessenträger und den nachhaltigkeitsrelevanten Auswirkungen seiner Tätigkeit in seinem Geschäftsmodell und seiner Strategie Rechnung trägt,
 - zu der Art und Weise, wie die Strategie des Unternehmens im Hinblick auf Nachhaltigkeitsaspekte umgesetzt wird),
- **über ihre Nachhaltigkeitsziele,**
- **über die Rolle der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten,**
- **über Nachhaltigkeitspolitik,**
- im Hinblick auf eine **Beschreibung**
 - des mit Blick auf Nachhaltigkeitsaspekte umgesetzten **Due-Diligence-Prozess**

³ vgl. NWB Verlag, Der Entwurf zur Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) – Darstellung, kritische Würdigung und Implikationen für deutsche Unternehmen, online abrufbar unter: <https://www.nwb.de/rechnungswesen/corporate-sustainability-reporting-directive-csrd-09072021>, Datum des letzten Abrufs: 07.06.2022.

- der **tatsächlichen oder potenziellen negativen Auswirkungen**, die mit der **Wertschöpfungskette** des Unternehmens einschließlich Geschäftstätigkeiten, Produkte und Dienstleistungen, Geschäftsbeziehungen und der Lieferkette verknüpft sind,
 - jeglicher **Maßnahmen** zur Verhinderung, Minderung oder Behebung tatsächlicher oder potenzieller negativer Auswirkungen und Erfolgs dieser Maßnahmen,
- die **wichtigsten Risiken**, denen das Unternehmen im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten ausgesetzt ist,
 - über **immaterielle Anlagewerte** sowie
 - darüber, **wie** sie die **bereitzustellenden Informationen ermittelt** haben,

offenlegen.

Die EU-Kommission verfolgt hiermit vor allem das Ziel, dass die Unternehmen so (besser) darstellen, ob und inwieweit ihr Geschäftsmodell und ihre Strategie die Interessen ihrer Stakeholder sowie die unternehmerischen Auswirkungen auf Nachhaltigkeitsaspekte berücksichtigen, so dass gegebenenfalls Anpassungsbedarf identifiziert werden kann.

Dem Vorschlag zur CSRD kann auch entnommen werden, zu welchen Berichtsinhalten die geplanten EU-Standards Vorgaben machen sollen:

1. Angaben zu den sechs Umweltzielen der EU

(Klimaschutz, Anpassung an den Klimawandel, Wasser- und Meeresressourcen, Kreislaufwirtschaft, Umweltverschmutzung, biologische Vielfalt und Ökosysteme)

2. Angaben zu gesellschaftlichen Aspekten

(Chancengleichheit für alle, Arbeitsbedingungen, Achtung der Menschenrechte)

3. Angaben zu Governance-Aspekten

(Rolle der Verwaltungs-, Leitungs-, Aufsichtsorgane, Unternehmensethik und Unternehmenskultur, politisches Engagement des Unternehmens, Management und Qualität der Beziehungen zu Geschäftspartnerinnen und -partnern, interne Kontroll- und Risikomanagementsysteme)

Der Vorschlag sieht vor, dass die geforderten Angaben zukünftig in einem **maschinenlesbaren Format** im **Lagebericht (ggf. Geschäftsbericht)** enthalten sein müssen, welcher spätestens vier Monate nach Geschäftsjahresende erscheinen soll. Zudem wird durch das „**Single Electronic Reporting Format (ESEF)**“, welches die Kompatibilität mit dem von der EU noch zu entwickelndem „European Single Access Point“, einem zentralen Register digital aufbereiteter Berichte, herstellen soll, zukünftig auch ein sog. „**Tagging**“ der Nachhaltigkeitsinformationen vorgeschrieben.

Die Nachhaltigkeitsinformationen sollen einer **externen Prüfung** zu unterziehen sein (zunächst „mit begrenzter Sicherheit“).

Sollte ein berichtspflichtiges Unternehmen seiner Pflicht zur Veröffentlichung der Informationen nicht nachkommen, drohen diesem insbesondere auch Bußgelder.

III. Stellungnahme der Beteiligten

Im Folgenden werden zunächst die Positionen der beteiligten **Beiratsmitglieder** und die Anmerkungen der **Clearingstelle** zu einzelnen Aspekten dargestellt. Anschließend erfolgt eine Beantwortung der vorstehend unter Abschnitt I. 2. bereits aufgeführten Fragestellungen.

1. Allgemeine Positionen der Beteiligten

Die nachfolgenden Rückmeldungen zur CSRD hat die **Clearingstelle** bereits im Februar 2022 von den Beiratsmitgliedern erhalten:

FBN, dessen Mitglieder durch die CSRD zwar nicht direkt betroffen sind, stellt in Bezug auf diese grundsätzlich dar, dass wegen der indirekten Auswirkung der Berichterstattungspflichten auf mittelständische Unternehmen, mit denen die freien Berufe in vielfältiger Weise verbunden sind, ein erheblicher Bürokratieaufwand auf sehr viele Unternehmen zukommen werde.

LHN teilt mit, dass der Richtlinienentwurf der CSRD sie im Hinblick auf die bürokratischen Auswirkungen auf das niedersächsische Handwerk mit großer Sorge erfülle und handwerksgerechte und an den tatsächlichen Möglichkeiten der Betriebe ausgerichtete Anpassungen der CSRD daher für dringend notwendig erachtet werden. Die niedersächsischen Handwerksbetriebe würden Nachhaltigkeit sehr ernst nehmen, hebt **LHN** hervor. Das Handwerk leiste in den verschiedensten Handlungsfeldern wichtige Beiträge für eine nachhaltige Entwicklung, die alle drei Bereiche der Ökologie, Ökonomie sowie des Sozialen einschließen würden. Nur wenige KMU würden allerdings auf eine formelle Berichterstattung zurückgreifen, um ihre Nachhaltigkeit zu dokumentieren.

Auch **IHK** betont, dass eine starke Betroffenheit der niedersächsischen Wirtschaft absehbar sei und sich im Falle einer Umsetzung auch für kapitalmarktorientierte KMU viele Fragen hinsichtlich der praktischen Umsetzbarkeit ergeben würden – schließlich wäre das Gros der Betriebe erstmals mit der Pflicht zur Berichterstattung konfrontiert. Ergänzend hierzu erläutert **IHK** Anfang Juni 2022, dass vor dem Hintergrund großer wirtschaftlicher und gesellschaftlicher Herausforderungen verantwortungsvolles und nachhaltiges Wirtschaften in der Tradition des „Ehrbaren Kaufmanns“ aktueller denn je sei. Niedersächsische Unternehmen würden ihre unternehmerische Verantwortung national und international auf vielfältige Weise wahrnehmen und wirtschaftlichen Erfolg mit der Berücksichtigung ökologischer, sozialer und gesellschaftlicher Aspekte verbinden. Damit, und durch die Entwicklung von innovativen Produkten und Dienstleistungen, würden viele Unternehmen zu den globalen Zielen für nachhaltige Entwicklung der Vereinten Nationen (engl. Sustainable Development Goals – SDGs) der Agenda 2030 beitragen.

Unternehmen könnten einen Beitrag zum nachhaltigen Wirtschaften leisten, mit positiven Auswirkungen für den Einzelnen, das Unternehmen selbst und die Gesellschaft, stellt **IHK** dar. So könne verantwortungsvolles Wirtschaften etwa ein Treiber für Innovationen sein, zum Beispiel bei der

effizienten Nutzung natürlicher Ressourcen, bei der Produktgestaltung oder auch als Basis neuer Geschäftsideen, was die Zukunftsfähigkeit des Unternehmens stärkt.

Dabei seien laut **IHK** verlässliche Rahmenbedingungen für Unternehmen notwendig. Gleichzeitig benötigten die Betriebe Freiräume für die Wahrnehmung und Ausgestaltung unternehmensspezifischer Verantwortung. Dabei wären möglichst auch international gleiche Wettbewerbsbedingungen für die Unternehmen erforderlich. Bei der Weiterentwicklung der Nachhaltigkeitsstrategien auf internationaler Ebene sollte für deren Erfolg insofern insbesondere eine praxisgerechte Umsetzung und auch die Perspektive kleiner und mittelständischer Unternehmen in den Blick genommen werden.

Unternehmerisch und gesellschaftlich verantwortlich zu handeln, werde seitens der Industrie- und Handelskammern (IHKs) beispielsweise durch Beratung der Unternehmen, Erstellung von entsprechenden Informationen, Veranstaltungen und Leitfäden oder dem Weiterbildungsangebot unter anderem für den/die CSR-Manager/in (IHK) unterstützt. Die Unternehmen würden bei ihrem vielfältigen freiwilligen und eigenverantwortlichen CSR-Management begleitet, der Austausch zwischen den Unternehmen werde gefördert und Best Practice Beispiele würden hervorgehoben.

UHN hebt hervor, dass der Vorschlag zur Ausweitung der NFRD/CSRD von ca. 11.600 auf 49.000 Unternehmen den indirekten Effekt auf Handwerksbetriebe noch verstärken werde, indem immer mehr Großunternehmen als zuvor zur Nachweisführung ihrer Nachhaltigkeit entsprechende Informationen ihrer Geschäftspartnerinnen und Geschäftspartner einfordern würden.

UVN teilt ebenfalls mit, dass die CSRD erhebliche Kosten auf den Verwaltungsaufwand der KMU haben wird, insbesondere weil von diesen ein hoher Aufwand betrieben werden müsse, um die Daten bereitzustellen.

2. Beantwortung der Fragestellungen

Im Folgenden werden die vom **MB** aufgeworfenen Fragestellungen näher betrachtet.

- a. Inwiefern besteht nach jetzigem Stand beziehungsweise könnte zukünftig rechtlich eine mittelbare Betroffenheit (von KMU) bestehen und in welchem Umfang könnten Nachhaltigkeitsinformationen (evtl. ohne rechtliche Notwendigkeit) abgefragt werden?**

Zunächst soll nachfolgend die mittelbare Betroffenheit der KMU aufgrund der CSRD dargestellt und anschließend auf die Abfrage der Nachhaltigkeitsinformationen sowie deren Umfang konkreter eingegangen werden.

aa. Mittelbare Betroffenheit von KMU aufgrund der CSRD

Eine mittelbare Betroffenheit von KMU aufgrund der in der CSRD geplanten Regelungen, konnte die **Clearingstelle** bereits anhand der Rückmeldungen der Beiratsmitglieder im Februar 2022 feststellen.

So stellt die **IHKN** diesbezüglich dar, dass die EU-Kommission erwarte, dass der Richtlinienentwurf ca. 49.000 Unternehmen in Europa unmittelbar zur Berichterstattung verpflichtet werde. Auf Basis verschiedener Studien werde seitens des Deutschen Rechnungslegungsstandards Committee geschätzt, dass in Deutschland mindestens 15.000 Unternehmen von der CSRD betroffen sein werden, was nach Schätzung der **IHKN** rund 1.500 Unternehmen in Niedersachsen bedeuten würde. Ergänzend müssten die mittelbaren Auswirkungen einbezogen werden, die insbesondere die Zulieferer aus dem Bereich der KMU betreffen würden, deren Belange jedoch von der EU-Kommission bislang nicht ausreichend berücksichtigt worden seien, so die **IHKN**.

Auch **FBN** erläutert, dass durch die Einschränkung des Anwendungsbereichs der CSRD (Ausschluss von nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen) zunächst der Eindruck erweckt werde, dass die Richtlinie den Mittelstand nicht erheblich betreffe. Es sei allerdings davon auszugehen, dass die zusätzlichen Offenlegungspflichten mittelbar auch auf KMU zukommen würden.

Zumindest würden aber auch mittelständische Unternehmen dazu übergehen müssen, freiwillig über ihr Verhalten zu den Umweltzielen der EU zu berichten, stellt **FBN** dar. Diese Entwicklung sei bereits jetzt zu beobachten. Zudem würden Kundinnen und Kunden, deren Unternehmen selbst unter die Berichtspflicht fallen, von ihren Zuliefererinnen und Zulieferern Aussagen zu deren Nachhaltigkeit verlangen, um diese in ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung aufnehmen zu können („Lieferkettenproblematik“). Diese Auffassung von **FBN** wird seitens **IHKN, LHN, UHN** und **UVN** in den jeweiligen Stellungnahmen übereinstimmend bestätigt.

Im **Bereich der „Grünen Finanzierung“** erwähnt **FBN** zudem, dass auch Kreditinstitute beim Rating von Unternehmen nicht nur die Nachhaltigkeitsrisiken der betroffenen Unternehmen, sondern auch deren Nachhaltigkeitsfortschritte einbeziehen wollen. Damit würden die von der Richtlinie eingeführten verbindlichen Berichtsstandards Maßstab für eine Berichterstattung und auch Vorgabe für Berichterstattungen von KMU sein, weil sie bei einem Kreditantrag in das Rating einfließen.

Dieser Aspekt wird unter dem Hinweis, dass die Banken die entsprechenden Informationen aus der Realwirtschaft zur Bewertung ihres Neu- und Bestandskundengeschäftes benötigen würden, auch von **UVN** für kritisch erachtet.

Die steigende Relevanz von Nachhaltigkeitskriterien in der Risikobewertung durch Banken sowie die geplante Einbeziehung von KMU im Green-Asset-Ratio würden aus Sicht von **LHN** und **UHN** aller Voraussicht nach dazu führen, dass KMU und somit auch Handwerksbetriebe erschwert Zugang zu Finanzierungshilfen erhalten werden. Es sei daher damit zu rechnen, dass Handwerksbetriebe in der Zukunft bei der Kreditfinanzierung mit zusätzlichen Anforderungen und Offenlegungsverpflichtungen konfrontiert sein würden.

Auch im **EU-Fördergeschäft** ergeben sich **steigende Nachhaltigkeitsanforderungen**. Von **UVN** wird diesbezüglich angeführt, dass auch EU-Förderansätze zunehmend an der Taxonomie ausgerichtet werden, da sich die dort ausgearbeiteten technischen Kriterien hervorragend eignen würden, um daran Fördergegenstände zu definieren. So sei zum Beispiel die Sicherstellung von mindestens 30 Prozent der EUInvest-Fördermittel an taxonomiekonforme Unternehmen vorgesehen.

Auch **LHN** vermutet – ebenso wie **UHN** –, dass die Taxonomiebestimmungen künftig eine immer wichtigere Rolle hinsichtlich der europäischen Förderinstrumente spielen werden. Dabei dürfe es aus Sicht von **LHN** insbesondere nicht zu einer Ausgrenzung von Unternehmen kommen, die – aufgrund der zusätzlich anfallenden Belastungen – eine taxonomiekonforme Berichterstattung nicht gewährleisten können. Dieses werde aller Voraussicht nach vor allem ein Betriebsgrößenproblem sein.

Im Hinblick auf die nach dem Kommissionsvorschlag noch zu erlassenen **Standards für die Berichterstattung**, die noch nicht vorliegen, sei nach Auffassung von **FBN** davon auszugehen, dass die Berichtsinhalte (Informationen über die Strategie, die Ziele, die Rolle des Vorstands und der Geschäftsführung, die wesentlichen Auswirkungen in der Wertschöpfungskette, über immaterielle Anlagewerte sowie die Ermittlung der bereitzustellenden Informationen unter Berücksichtigung von Angaben zu den sechs Umweltzielen der EU, gesellschaftlichen sowie Governance-Aspekten) in mehr oder minder abgeänderter Form Berichterstattungsstandard werden. Abgesehen vom zusätzlichen Bürokratieaufwand werden viele KMU mit der für diese Aufgabe notwendigen Ermittlung überfordert sein, prognostizieren **FBN** und auch **UHN**.

Es sei nach Ansicht von **FBN** zudem nicht auszuschließen, dass bei einer **freiwilligen Nachhaltigkeitsberichterstattung** ebenfalls eine externe Prüfung verpflichtend werde, um einem „green washing“ vorzubeugen. Dies würde indirekt zu einer – wenn auch eingeschränkten – Prüfungspflicht für KMU führen.

Bisher sei auch nicht klar, welche Angaben zum Klimaschutz und zur Anpassung an den Klimawandel gemacht werden müssten, hebt **FBN** hervor. Letztlich dürfte es laut **FBN** darauf ankommen, in welchem Umfang durch bestimmte Maßnahmen der CO₂-Ausstoß vermindert werde. Es gehe also um eine Emissionsberechnung beziehungsweise eine CO₂-Bilanz, aus welcher ersichtlich werde, wieviel Treibhausgase durch eine Aktivität, einen Prozess oder eine Handlung freigesetzt werden, zum Beispiel durch die Herstellung, die Nutzung sowie durch die Verwertung und Entsorgung eines Produkts. Dies gelte aber auch für Aktivitäten wie Hotelübernachtungen, Dienstreisen, Veranstaltungen oder die Bereitstellung und Nutzung eines firmeneigenen Fuhrparks. Da der CO₂-Fußabdruck in sogenannten CO₂-Äquivalenten (CO₂e) ausgedrückt wird, seien neben Kohlenstoffdioxid nach dem Kyoto-Protokoll auch die Emissionen von fünf anderen Treibhausgasen zu berücksichtigen. Dies zeige, dass für quantifizierende Angaben, insbesondere KMU auf Sachverständige zurückgreifen werden müssen, so **FBN**.

UVN weist ferner darauf hin, dass aufgrund dessen, dass die erforderliche Expertise für die Bereitstellung der Daten in einem Großteil der Unternehmen nicht vorhanden sein werde, der Prozess entweder an Beratungsgesellschaften ausgelagert oder aber Expertise eingestellt werden müsse. Beide Vorgehensweisen würden bei den KMU Kosten verursachen.

Auch werden niedersächsische KMU von der CSRD mittelbar betroffen sein, da das Nachhaltigkeitsmanagement beziehungsweise die Einhaltung von Umwelt- und Klimaschutzstandards für Investorinnen und Investoren, Kundinnen und Kunden sowie Einkäuferinnen und Einkäufer zunehmend an Bedeutung gewinnt, erläutert **FBN**. Davon würden allein schon wegen der Einbeziehung von **Liefer- und Dienstleistungsketten** mittelständische Unternehmen nicht ausgenommen sein, unabhängig davon, ob sie in Niedersachsen oder anderen Bundesländern ihren Sitz und regionale oder überregionale Absatzmärkte hätten. Der aktive Umgang mit dem Thema Nachhaltigkeit und die transparente Kommunikation der entsprechenden Maßnahmen sind für alle Unternehmen deshalb unverzichtbar, so **FBN**. Diese Ansicht wird von **UVN** – unter Betonung darauf, dass aufgrund des Umstands, dass Verbraucherinnen und Verbraucher diese Informationen vermehrt nachfragen werden, derjenige, der wettbewerbsfähig bleiben möchte, sich auch unabhängig von einer rechtlichen Verpflichtung zur Berichterstattung dieser Daten mit der Taxonomie auseinandersetzen müsse – geteilt.

LHN weist – wie **UHN** – darauf hin, dass das Handwerk deutschlandweit von den Regelungen der CSRD betroffen sein werde. Aus Sicht von **LHN** sei zwar positiv anzumerken, dass die aktuellen Trilogverhandlungen von EU-Rat, -Parlament und -Kommission vermuten ließen, dass der Großteil der kleinen und mittleren Unternehmen von einer direkten Berichtspflicht ausgenommen wird und durch die Präzisierung der Definition von „Hochrisikosektoren“ auch der Großteil der Handwerksunternehmen nicht direkt betroffen ist. Nichtsdestotrotz würden jedoch auch ohne allgemeinen KMU-Berichterstattungszwang voraussichtlich viele Handwerksunternehmen indirekt von der Nachweispflicht betroffen sein, so **LHN**. Insbesondere betont **LHN** hierbei, dass laut des Mittelstandsberichts des Niedersächsischen Ministeriums für Wirtschaft, Arbeit, Verkehr und Digitalisierung 99,5 Prozent aller niedersächsischen Unternehmen mittelständisch sind. Davon sind 85,8 Prozent Kleinunternehmen mit weniger als 10 sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten⁴. Je kleiner ein Betrieb sei, desto weniger könne eine komplexe Berichterstattung gewährleistet werden.

Auch die EU-Kommission macht in ihrem Presseraum „Fragen und Antworten“ zum Vorschlag für eine Richtlinie über die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen darauf aufmerksam, dass der Übergang zu einer nachhaltigen Wirtschaft wahrscheinlich dazu führen wird, dass für Unternehmen jeder Größe das Sammeln und Teilen von Nachhaltigkeitsinformationen zur gängigen Geschäftspraxis wird. Die dafür erforderlichen Standards würden sorgfältig an die Kapazitäten der KMU angepasst und diesen die Meldung der Informationen an Banken, Großkunden und andere Interessensträger erleichtern⁵.

⁴ Niedersächsisches Ministerium für Wirtschaft, Arbeit, Verkehr und Digitalisierung, Niedersächsischer Mittelstandsbericht 2017 bis 2021 (Stand Januar 2022), S. 14, online abrufbar unter: <https://www.mw.niedersachsen.de/startseite/themen/wirtschaft/mittelstand/mittelstandsbericht/mittelstandsbericht-153936.html>, Datum des letzten Abrufs: 97.06.2022.

⁵ EU-Kommission (2021), Fragen und Antworten: Vorschlag für eine Richtlinie über die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen S. 3f., auch online verfügbar unter: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/ganda_21_1806, Datum des letzten Abrufs: 18.05.2022.

Für Niedersachsen ist daher in jedem Fall davon auszugehen, dass der Mittelstand von den Regelungen der CSRD in Teilen nicht nur unmittelbar, sondern überwiegend auch mittelbar betroffen sein wird.

bb. Umfang der abzufragenden Nachhaltigkeitsinformationen

Gemäß Art. 19a Abs. 1 CSRD sollen zukünftig in den Lagebericht Informationen aufgenommen werden, die für das Verständnis der Auswirkungen der Tätigkeiten des Unternehmens sowie das Verständnis der Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage des Unternehmens erforderlich sind. Die umfangreichen Berichtspflichten werden in Art. 19a Abs. 2 CSRD näher beschrieben und nach Art. 19a Abs. 3 CSRD umfassen die geforderten Informationen zukunftsgerichtete und retrospektive sowie qualitative und quantitative Vorgaben und außerdem Angaben zur Wertschöpfungskette des Unternehmens, einschließlich Angaben zu seinen eigenen Tätigkeiten, Produkten und Dienstleistungen, seinen Geschäftsbeziehungen und seiner Lieferkette sowie Verweise auf andere gemäß Art. 19 CSRD in den Lagebericht aufzunehmende Informationen und zusätzliche Erläuterungen dazu sowie die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge.

(1) Nachhaltigkeitsinformationen

In dem „Bericht über den Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinien 2013/34/EU, 2004/109/EG und 2006/43/EG und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (COM(2021)0189 – C9-04147/2021 – 2021/01404(COD))“ vom 22. März 2022⁶, auf dessen Basis auch die Verhandlungen mit dem Rat geführt werden sollen, schlägt Pascal Durant, Berichterstatter Rechtsausschuss, zudem vor, Definitionen der Bestimmungen zu den messbaren Indikatoren zu vertiefen. Aus Sicht des Rechtsausschusses sei „ein politisches Handeln zur Bildung eines Konsenses über die von Unternehmen bereitzustellenden Informationen erforderlich, da ansonsten die Kosten und der Aufwand für berichterstattende Unternehmen und die Nutzer solcher Informationen erheblich steigen“ würden (siehe Änderungsantrag 11 zu Erwägungsgrund 13). Dieser Auffassung stimmen **FBN** und **LHN** zu. **LHN** merkt an, dass zur Entlastung der Betriebe darauf geachtet werden müsse, dass keine unangemessenen, zusätzlichen Dokumentationspflichten entstünden und die Nutzung von Sekundärdaten ermöglicht werden solle. Zudem befürchtet **LHN**, dass eine Heterogenität der bereitzustellenden Informationen bei der Anfertigung von Nachhaltigkeitsberichten zu einem erheblichen, situationsbedingten Mehraufwand führen könnte. Dies würde voraussichtlich auch Handwerksbetriebe betreffen, die entlang der Wertschöpfungskette als Zulieferer Nachweise erbringen müssten. Wäre ein Handwerksbetrieb beispielsweise ein Zulieferer für mehrere berichtspflichtige Großunternehmen und müsste für jedes dieser Unternehmen unterschiedliche Nachweise erbringen, würde dies zu einem erheblichen und überproportionalen Mehraufwand

⁶ Europäisches Parlament, Plenarsitzungsdokument A9-0059/2022 22.3.2022, Bericht des Rechtsausschusses über den Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinien 2013/34/EU, 2004/109/EG und 2006/43/EG und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (COM(2021)0189 – C9-04147/2021 – 2021/01404(COD)), online abrufbar unter https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2022-0059_DE.pdf, Datum des letzten Abrufs: 07.06.2022.

führen, so **LHN**. Aus Sicht von **LHN** sollte daher ein Nachweisverfahren und die bereitzustellenden Informationen grundsätzlich den betrieblichen Möglichkeiten der Unternehmen gerecht werden und dürfe zu keiner überproportionalen Belastung führen. Dies sollte insbesondere bei Kleinstbetrieben berücksichtigt werden, führt **LHN** aus.

LHN betont, wie auch **IHKN**, dass der Umfang der abgefragten Nachhaltigkeitsinformationen möglichst bürokratiearm ausgestaltet sein und sich an den Umsetzungsmöglichkeiten der Betriebe orientieren müsse. KMU-Offenlegungsstandards müssten entsprechend konzipiert sein und als Referenz für den Umfang der Nachhaltigkeitsinformationen von berichtspflichtigen Unternehmen entlang ihrer Liefer- und Wertschöpfungskette dienen, so **LHN**. Im Hinblick auf weiterführende Berichtspflichten, wie etwa die Erbringung von Nachweisen zum Freisetzen von Stoffen (zum Beispiel in Bezug auf Kohle, Öl, Gas) oder auch Nachweisen zur Auswirkung der unternehmerischen Tätigkeiten auf natürliche Ressourcen oder der biologischen Vielfalt, wird seitens **LHN** darauf hingewiesen, dass die Umsetzungsmöglichkeiten des klein- und kleinstbetrieblichen Sektors unbedingt berücksichtigt werden müsse (zum Beispiel hinsichtlich der Verfügbarkeit von Informationen).

Im Gegensatz zu dem von **IHKN** unterstützten freiwilligen Engagement der Unternehmen und freiwilliger Berichte, werde die vom europäischen Gesetzgeber bereits verabschiedete Berichtspflicht bestimmter Unternehmen und deren geplante Ausweitung weiterhin überwiegend kritisch gesehen, so **IHKN**. Gesetzliche Mitglieder der IHKs sind Unternehmen sämtlicher Branchen und Größen. Einige Unternehmen würden die Überarbeitung der CSR-Richtlinie positiv werten und unterstützten eine Berichtspflicht sowie angemessene, einheitliche Standards, die vorgeschlagene Digitalisierung und Prüfung für mehr Effizienz in der Anwendung, um mehr Unternehmen zu geregelten Prozessen zu führen. Aus Sicht der meisten betroffenen Unternehmen seien die Ausweitung des Kreises der berichtspflichtigen Unternehmen sowie die Ausweitung des Inhalts beziehungsweise des Umfangs der Berichtspflicht jedoch nicht zielführend und nicht angemessen, da erheblicher zusätzlicher Aufwand für Dokumentation und Information sowie Kosten für die Erstellung, Prüfung und Veröffentlichung entstehen werden.

Nach Artikel 19a und Artikel 29a der Richtlinie 2013/34/EU muss die Berichterstattung beispielweise nicht nur Angaben umfassen, „die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Unternehmens“ erforderlich sind, sondern auch Angaben, die für das Verständnis der Auswirkungen der Tätigkeiten des Unternehmens im Hinblick auf Umwelt-, Klima-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, die Achtung der Menschenrechte, die Gleichstellung der Geschlechter und die Bekämpfung von Korruption und Bestechung Relevanz haben. Nach diesen Artikeln sind Unternehmen daher verpflichtet, sowohl über die Auswirkungen verschiedener Nachhaltigkeitsaspekte auf das Unternehmen als auch über die Auswirkungen der Tätigkeiten des Unternehmens auf Mensch und Umwelt Bericht zu erstatten. Dies wird als **Konzept der doppelten Wesentlichkeit** bezeichnet, bei dem die Risiken für das Unternehmen sowie dessen Auswirkungen jeweils einen Wesentlichkeitsaspekt darstellen. Die Eignungsprüfung der Berichterstattung von Unternehmen zeige laut EU-Kommission, dass diese beiden Aspekte häufig nicht korrekt verstanden oder angewandt werden. Daher müsse klargestellt werden, dass Unternehmen jeden Wesentlichkeitsaspekt eigenständig betrachten und sowohl Informationen, die nach beiden Aspekten

wesentlich sind, als auch Informationen offenlegen sollten, die nur nach einem Aspekt wesentlich sind, wobei zu berücksichtigen ist, dass die doppelte Wesentlichkeit für das Verständnis der langfristigen Wertschöpfung eines Unternehmens von grundsätzlicher Bedeutung ist. Im Hinblick auf diesen Aspekt ist **LHN** der Auffassung, dass eine Offenlegung in einem Rahmen bleiben sollte, bei dem das Unternehmen nur das berichten muss, was es selbst beurteilen kann, um Kosten für externe fachliche Expertise, wie z.B. für Gutachterinnen und Gutachter, zu verhindern.

Ferner sollen unter anderem Informationen über das Freisetzen von Stoffen mit Bezug zu Kohle, Öl, Gas, die Auswirkung der unternehmerischen Tätigkeiten auf natürliche Ressourcen, biologische Vielfalt und Ökosysteme und entsprechende Unternehmenspläne zur Minderung der Verluste/Wiederherstellung der Natur, geliefert werden. Allgemein erachtet **LHN** den Umfang der Berichtspflichten für kleine Unternehmen als sehr umfangreich. Sollte eine Berichtspflicht zu **Informationen über das Freisetzen von Stoffen** kommen, sei es aus Sicht der **LHN** dringend erforderlich, die KMU mit einfachen und bürokratiearmen Instrumenten zur Berichterstattung zu unterstützen. Einen ersten Ansatzpunkt liefere in diesem Zusammenhang das von der Mittelstandsinitiative für Energiewende und Klimaschutz (MIE) entwickelte E-Tool. Sobald das nächste Update des E-Tools auf dem Markt sei, bestehe die Möglichkeit, alle GHP-relevanten Mengen zu erfassen, abzubilden und zu dokumentieren. Der Aufwand im Betrieb bestehe laut **LHN** zwar in der nicht zu unterschätzenden Arbeit für die erste Erfassung – die Folgeerfassung sei aber deutlich einfacher. **LHN** verweist für weiterführende Informationen hinsichtlich des E-Tools auf folgende Webseite: <https://www.mittelstand-energiewende.de/unsere-angebote/das-energiebuch.html>.

Die Frage in Bezug auf den Umfang der Berichtspflichten im Zusammenhang mit Auswirkungen der unternehmerischen Tätigkeiten auf natürliche Ressourcen, biologische Vielfalt und Ökosysteme ließe sich gemäß **LHN** für viele Gewerke nicht beantworten. Gleichwohl sei klarzustellen, dass die Grundtätigkeiten wie z.B. Reparieren, Sanieren und Restaurieren grundsätzlich positive Auswirkungen auf die Biosphäre und Umwelt haben. In den darüberhinausgehenden Detailfragen verweist **LHN** darauf, dass für den klein- und kleinstbetrieblichen Sektor keine wissenschaftlich verwendbaren Informationen vorhanden und entsprechende Recherchen auch nicht verhältnismäßig oder sinnvoll seien. Zudem sei fraglich, wie ein Betrieb über derartige Informationen verfügen sollte. Von **LHN** wird hierzu das Beispiel eines Kfz angeführt und konkret auf die Auswirkungen der Kfz-Tätigkeiten (zum Beispiel Montage einer Windschutzscheibe) auf die biologische Vielfalt (zum Beispiel lokale Insektenpopulationen) verwiesen. Darüber hinaus sei aus Sicht von **LHN** zu beachten, dass sich KMU-Maßnahmen, die völlig losgelöst von etwaigen Berichtspflichten seien, zum Beispiel Gründächer, Fassadenbegrünungen und Hecken auf dem Betriebsgelände, auch positiv auf die biologische Vielfalt und Ökosysteme auswirken würden.

Hinsichtlich der Frage nach der **rechtlichen Notwendigkeit der Regelungen** wird von **LHN** angemerkt, dass auf kommunaler Ebene bereits ausreichend Steuerungsmöglichkeiten vorhanden seien (Baum- und Grünschutzsatzungen, Bebauungspläne, etc.), und sich somit kein Regelungs- und Handlungsansatz und damit keine Notwendigkeit für zusätzliche Berichtspflichten ergeben würden. Oftmals sei es für die Unternehmen in tatsächlicher Hinsicht auch nicht ersichtlich, warum bestimmte Informationen überhaupt geliefert werden müssen. Diesbezüglich wird von **LHN** darauf hingewiesen,

dass viele kleine Handwerksbetriebe sowie bestimmte Wirtschaftssektoren einen vernachlässigbaren Einfluss auf Klima und Umwelt hätten. Für diese sei eine umfangreiche Berichterstattung nicht zu rechtfertigen. Vielmehr sollte man mit der Gesetzgebung dort ansetzen, wo mit dem geringsten Aufwand (relativ zur Betriebsgröße) die größte Wirkung erzielt werden könnte. Wenn weder Kommune/Land/Bund oder andere öffentliche Verantwortungsträger etwaige Handlungen aus dem Bericht ableiten könnten, sei eine Berichtspflicht als zusätzliche bürokratische Belastung abzulehnen und auch im Sinne der Nachhaltigkeit kein sinnvoller Einsatz von Personal-, Energie- und Materialressourcen, erläutert **LHN** und führt aus, dass für unternehmerische Planungen in der Regel andere Informationen und Prognosen herangezogen würden.

Aus Sicht von **LHN** sollte insbesondere geprüft werden, ob die betreffenden Informationen nicht ohnehin bereits bei staatlichen Stellen vorliegen oder aus bestehenden Genehmigungen etc. ermittelt werden können. **LHN** meint, dass Umweltschutz nicht durch Offenlegung erreicht werde.

Der Anwendungsbereich der Richtlinie soll voraussichtlich auch auf mittelgroße Unternehmen ausgeweitet werden, die in sogenannten „**Wirtschaftszweigen mit hohem Risiko**“ tätig sind, ohne den Verwaltungsaufwand für kleine Unternehmen zu erhöhen. Hierfür werde die Kommission unter Aufsicht der beiden Mitgesetzgeber im Einklang mit den nationalen Arbeiten zu diesem Thema eine Prioritätenliste dieser Wirtschaftszweige mit hohem Risiko erstellen (siehe Änderungsanträge 2, 11, 13, 16, 23 im Bericht des Rechtsausschusses). Auf Nachfrage teilt **FBN** hierzu mit, dass eine entsprechende Ausweitung für überzogen erachtet werde. Zudem wären zum einen „Wirtschaftszweige mit hohem Risiko“ zunächst definitorisch abzugrenzen, zum anderen sei fraglich, was hiermit erreicht werden soll: Verspreche man sich hiervon weniger CO₂-Emissionen oder möchte man damit Unternehmen anprangern?

LHN geht diesbezüglich davon aus, dass abhängig von der Definition dieser „Hochrisikosektoren“ vermutlich nur wenige Handwerksbetriebe von dieser Ausweitung direkt betroffen sein werden. Allerdings müssten berichtspflichtige (mittelgroße) Unternehmen im Fall einer Ausweitung des Anwendungsbereichs entlang ihrer Wertschöpfungskette informiert sein. Nach Ansicht von **LHN** könnten so auch nicht-berichtspflichtige Handwerksbetriebe indirekt zu Offenlegungen genötigt werden. Die vorgeschlagene Ausweitung würde diesen Effekt noch verstärken, da insgesamt mehr Unternehmen betroffen wären.

Auch ohne allgemeinen KMU-Berichterstattungszwang sei im Kontext einer generellen Inflation des Anspruchsniveaus im Hinblick auf die Nachweisführung zur Nachhaltigkeit mit indirekten Folgen für kleine Unternehmen zu rechnen, so **LHN**. KMU würden voraussichtlich entlang der Lieferkette zumindest mittelbar von Nachweispflichten betroffen sein und somit einen erhöhten Verwaltungsaufwand haben. Diesbezüglich betont **LHN** insbesondere, dass KMU nicht durch die Hintertür in den Anwendungsbereich der Taxonomie aufgenommen werden dürften. So habe die EU-Kommission vorgeschlagen, alle von der CSRD nicht erfassten Unternehmen im Zähler der neuen Nachhaltigkeits-KPIs für Banken (zunächst) pauschal mit „0“ zu bewerten. Dieses Vorgehen sei aus Sicht von **LHN** aus mehreren Gründen nicht zielführend. Es sei richtig und wichtig, dass nicht-börsengelistede KMU laut CSRD-Vorschlag keine umfangreiche Nachhaltigkeitsberichterstattung vornehmen müssen, da hierfür schlichtweg oft keine Kapazitäten vorhanden seien. Eine Ausnahme

von KMU aus dem Zähler ohne Ausnahme aus dem Nenner der Banken-KPIs (bspw. dem „Green Asset Ratio“) hätte jedoch gemäß **LHN** zur Folge, dass jede KMU-Finanzierung die Nachhaltigkeits-KPIs der Banken verschlechtern würde und die Banken am Ende „brauner“ aussehen würden, als sie es tatsächlich seien. Das setze falsche Anreize und könne zu weiteren Finanzierungsengpässen bei kleinen Unternehmen führen, so **LHN**. Zudem verzerre es die Realität und stelle die Glaubwürdigkeit sowie Aussagekraft der entsprechenden KPIs sehr infrage. Diese Probleme ließen sich nur verhindern, indem nicht-börsennotierte KMU aus dem Zähler und dem Nenner ausgenommen werden. Im Nenner der Nachhaltigkeits-KPIs dürften sich demnach nur Unternehmen befinden, die auch tatsächlich im Rahmen von Taxonomie und CSRD eine Nachhaltigkeitsberichterstattung vornehmen (müssen), meint **LHN**. In keinem Fall sollten Banken für kleine Finanzierungssummen zu einer Nachhaltigkeitsberichterstattung gezwungen werden – dies wäre nach Ansicht von **LHN** schlicht und ergreifend nicht verhältnismäßig und aus Kosten-Nutzen-Sicht nicht vertretbar. Auch weist **LHN** darauf hin, dass KMU im Hinblick auf die sog. BTAR-Kennzahl für Banken (Banking book taxonomy alignment ratio) nicht ausgenommen seien.

IHK meint ebenfalls, dass statt einer Ausweitung von Anwendungsbereich und Inhalt der CSR-Richtlinie vielmehr der Wissenstransfer zur CSR-Berichterstattung zwischen den EU-Ländern gefördert werden sollte.

Aus Sicht der **Clearingstelle** sollte daher insbesondere auch von einer Ausweitung der Pflichten auf „Wirtschaftszweige mit hohem Risiko“ abgesehen werden.

Allgemein macht **IHK** im Hinblick auf den Regelungsentwurf und dessen Umfang darauf aufmerksam, dass gerade bei diesem die Anwendung der „One-in-one-out“-Regelung vermisst werde. Die EU-Kommission habe in ihrer Mitteilung COM(2021) 219/3 angekündigt, dass die durch neue europäische Gesetzgebung entstehenden Belastungen ermittelt und in ähnlichem Umfang im selben Bereich wegfallen sollen. Zuvor sei kritisiert worden, dass bis dahin wesentliche Regelungsentwürfe verabschiedet werden, die zu erheblichen Belastungen führen. Im Fall der CSRD entstünden Belastungen der bisher nicht berichtspflichtigen Unternehmen sowie der bereits heute berichtspflichtigen Unternehmen durch die Ausweitung des Berichtsumfangs, der Einführung maschinenlesbarer Formate, etc.. Eine Entlastung der betroffenen Unternehmen gemäß der „One-in-one-out“-Regel wäre nach Ansicht von **IHK** hier im Sinne der Mitteilung der EU-Kommission sehr angemessen. Diese Auffassung wird von **LHN** insofern bestätigt, als dass auch **LHN** darauf aufmerksam macht, dass Bürokratie an anderer Stelle abgebaut werden müsse, da vor allem Kleinunternehmen bereits jetzt an der Belastungsgrenze seien.

(2) Verortung der Informationen

Für die betroffenen Unternehmen ergibt sich jedoch nicht nur aus dem Umfang der zu liefernden Informationen erhöhter bürokratischer Aufwand, sondern auch aus den Vorgaben zur Verortung dieser sowie den Voraussetzungen für ihre Einreichung.

Im Hinblick auf den Veröffentlichungsort kann festgehalten werden, dass bei den Neuerungen des CSRD-Entwurfs gegenüber der CSR-RUG **keine Möglichkeit mehr zu einem gesonderten nicht-finanziellen Bericht gegeben** ist. Dieser Umstand führt dazu, dass der **Nachhaltigkeitsbericht zwingend Bestandteil des Lageberichts** sein und damit auch in dem hierfür geltenden Format veröffentlicht werden muss.

Zu berücksichtigen ist hierbei, dass eine Vielzahl an KMU gesetzlich eigentlich von der Pflicht zur Erstellung eines Lageberichts befreit sind, diesen aber unabhängig von einer gesetzlichen Verpflichtung auf freiwilliger Basis erstellen können. Um den zusätzlichen Aufwand für KMU besser einschätzen zu können, stellt sich mithin die Frage, ob von dieser Möglichkeit überhaupt oft Gebrauch gemacht wird.

Hierzu teilt **FBN** mit, dass dies ihren Erfahrungen zufolge eher selten der Fall sei. Dies liege darin begründet, dass die Anforderungen an einen vollständigen Lagebericht nicht trivial seien und falsche Angaben auch eine Haftung der Geschäftsführer auslösen könnten. Aus diesem Grund wähle man eher einen „farbigen, schön gestalteten Geschäftsbericht“, der dann – nicht zum Jahresabschluss gehörend – unverbindliche Aussagen (meist mit Werbecharakter) enthielte. Zukünftig sei davon auszugehen, dass Geschäftsberichte auch aus Marketingüberlegungen Aussagen zur Nachhaltigkeit enthalten werden, wobei die Kosten von untergeordneter Bedeutung seien, wenn ein entsprechender Bericht ein „must to have“ werde.

LHN gibt hierzu an, dass auch im Handwerk Unternehmen aus eigener Verantwortung und zur Abgrenzung gegenüber Marktpartnern Nachhaltigkeitsberichte erstellen würden, wie z.B. der Gebäudereinigungsdienstleister LR Gebäudereinigung GmbH (LR Facility Services). Auch **LHN** ist der Ansicht, dass ein umfangreicherer „Lagebericht auf freiwilliger Basis“ eine zusätzliche Belastung für die Unternehmen darstellen würde und vermutlich eher kontraproduktiv sei. Im Hinblick auf den diesbezüglichen Aufwand sei zu berücksichtigen, dass Handwerksbetriebe in der Mehrheit Kleinstunternehmen mit fünf bis acht Mitarbeitenden seien und keine entsprechenden personellen Kapazitäten für solche bürokratischen Erfordernisse hätten.

Das **Unternehmen** LR Facility Services stellte gegenüber der **Clearingstelle** dar, dass der Nachhaltigkeitsbericht derzeit separat erstellt und nicht im Lagebericht veröffentlicht werde. Auch ein von der **Clearingstelle** befragtes **Unternehmen** aus dem Bereich der Immobilienwirtschaft, Gundlach Bau und Immobilien GmbH & Co. KG, teilte dieser mit, dass die wichtigsten Kennzahlen im Hinblick auf die Nachhaltigkeit lediglich digital auf der Unternehmenswebsite dargestellt und laufend fortgeschrieben werden würden.

Diese Vorgehensweise der Unternehmen lässt sich auch mit einer CSR-Studie mit Berichtszeitraum von 2017 bis 2019 bestätigen: Mit dieser konnte festgestellt werden, dass die Mehrzahl der untersuchten

Unternehmen die nicht-finanzielle Erklärung außerhalb des Lageberichts veröffentlicht hat. Das am häufigsten gewählte Format war der gesonderte nicht-finanzielle Bericht⁷.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang außerdem, dass auch freiwillige Lageberichte wohl den Vorschriften des § 289 HGB entsprechen müssen. Laut **FBN** spreche das Ausweichen auf nicht normierte Geschäftsberichte dafür, dass Unternehmen, die einen Lagebericht freiwillig erstellen, die damit verbundenen Regelungen als erheblichen Aufwand wahrnehmen würden. Zudem stellt **FBN** diesbezüglich dar, dass freiwillige Lageberichte nach § 289 HGB regelmäßig bereits aus Haftungsgründen nicht ohne Hilfe von externen Beraterinnen und Beratern erstellt werden würden. Dies könne bei entsprechender Expertise im Unternehmen aber auch anders sein.

Auch **IHKN** stellt nicht nur hinsichtlich des Umfangs der Nachhaltigkeitsinformationen, sondern auch der Art der Veröffentlichung auf die Unternehmensgröße ab und meint, dass entsprechend der Größe der Unternehmen und den Erfordernissen der Branche beziehungsweise den Anforderungen von Geschäftspartnerinnen und -partnern, Kundinnen und Kunden und dem Interesse gegebenenfalls auch der Öffentlichkeit, Unternehmen den Umfang sowie die Art der Veröffentlichung selbst gestalten können sollten. Der personelle Aufwand sowie die zu erwartenden Kosten würden den Betrieben wertvolle Ressourcen entziehen, die sie an anderer Stelle wertschöpfend einsetzen könnten.

Hierzu muss nach Auffassung der **Clearingstelle** auch berücksichtigt werden, dass in der Vergangenheit hinsichtlich Unternehmen, die von der CSR-RUG betroffen sind, festgehalten werden kann, dass auch der Umfang der Berichtsinhalte der nicht-finanziellen Erklärung unter anderem aufgrund unterschiedlicher Geschäftsmodelle, aber auch formaler Gestaltungen stark divergiert hat. So hat es bei den Berichten eine Bandbreite von vier bis 225 Seiten pro Erklärung bei den begutachteten Unternehmen gegeben und der Durchschnitt der nicht-finanziellen Berichte hatte 41 Seiten⁸.

Fraglich ist daher, ob die Verortung der Informationen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung im Lagebericht überhaupt zielführend ist (insbesondere, sofern es sich um eine „freiwillige Berichterstattung“ handelt).

Bei den großen Kapitalgesellschaften i. S. d. § 267 Abs. 3 HGB wird der Nachhaltigkeitsbericht den Bericht über die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, wie Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, ersetzen, teilt **FBN** hierzu mit. Die Berichterstattung darüber im Lagebericht sei bisher nicht kritisch gesehen worden. Insoweit liege es aus Sicht von **FBN** auf der Hand, auch den Nachhaltigkeitsbericht in den Lagebericht aufzunehmen, der dann ja auch Gegenstand der Jahresabschlussprüfung wäre. Derzeit sei zudem noch völlig offen, ob Mitgliedstaaten von dem Wahlrecht Gebrauch machen werden, auch andere Dienstleisterinnen und Dienstleister für eine Prüfung zu zertifizieren und ob dann die von diesen Dienstleisterinnen und Dienstleistern geprüften Berichte zum Lagebericht gehören werden.

⁷ CSR-Studie, Abschlussbericht zur vom BMJV beauftragten Horizontalstudie sowie zu Handlungsempfehlungen für die Überarbeitung der CSR-Richtlinie S. iii, online abrufbar unter: https://www.drsc.de/app/uploads/2021/06/210128_CSR-Studie_final.pdf, Datum des letzten Abrufs: 11.05.2022.

⁸ CSR-Studie, Abschlussbericht zur vom BMJV beauftragten Horizontalstudie sowie zu Handlungsempfehlungen für die Überarbeitung der CSR-Richtlinie S. iii, online abrufbar unter: https://www.drsc.de/app/uploads/2021/06/210128_CSR-Studie_final.pdf, Datum des letzten Abrufs: 11.05.2022.

Dann wären sie entweder von den Abschlussprüferinnen und Abschlussprüfern noch einmal zu prüfen oder müssten mit dem Hinweis auf Drittprüferinnen oder Drittprüfer aufgenommen werden, so **FBN**.

Die Deutsche Kreditwirtschaft wies diesbezüglich bereits im Juni 2021 darauf hin, dass eine verpflichtende Erweiterung des Lageberichts um die detaillierten Nachhaltigkeitsinformationen nicht sinnvoll sei und plädierte aus prozessualer Sicht für die Möglichkeit, dass der Nachhaltigkeitsbericht weiterhin außerhalb des Lageberichts veröffentlicht werden sollte. Hierzu führte sie aus, dass sich durch die verpflichtende Aufnahme der Nachhaltigkeitsberichterstattung in den Lagebericht für viele Unternehmen die ohnehin kurzen Fristen zur Aufstellung, im Vergleich zur bisherigen nicht-finanziellen Berichterstattung, unnötigerweise verkürzen würden. Außerdem werde der Lagebericht „aufgebläht“ und auch die Beauftragung abweichender Prüferinnen und Prüfer für die Nachhaltigkeitsinformationen werde erschwert. Insbesondere könne zudem gerade bei Kreditinstituten ein separater Bericht eine bessere Übersichtlichkeit erzielen, so dass entsprechende Angaben und Ausführungen von den Nutzergruppen einfacher aufzufinden wären⁹.

Da sämtliche, von der Deutschen Kreditwirtschaft aufgeführten Aspekte im Zusammenhang mit bürokratischen Lasten für die Unternehmen stehen, weil sie zeitliche und finanzielle Aufwände für die betroffenen Unternehmen mit sich bringen, schließt sich die **Clearingstelle** dieser Auffassung an und plädiert im Sinne der Bürokratievermeidung ebenfalls dafür, dass es für KMU sämtlicher Branchen möglich gemacht wird, die detaillierten Nachhaltigkeitsinformationen – vorausgesetzt diese sind in dem derzeit beabsichtigten Umfang überhaupt von Nöten – auch außerhalb des Lageberichts in einem gesonderten Bericht zu veröffentlichen.

Als **alternative Möglichkeiten der Verortung**, die für alle Beteiligten, insbesondere auch für unmittelbar sowie mittelbar betroffene KMU, die freiwillig einer Berichterstattung nachkommen, vorteilhafter sind, käme laut **FBN** in Betracht, die Berichterstattung in den Anhang, als Teil des Jahresabschlusses, aufzunehmen. Das wäre für die Offenlegung gegenüber Kreditinstituten der geeignete Ort, um die CSRD-Faktoren auch in das Rating einbeziehen zu können. Ansonsten biete sich für eine freiwillige Berichterstattung die Homepage der Unternehmen an. Diese Vorgehensweise werde heute bereits in abgespeckter Form praktiziert, siehe zum Beispiel die Nachhaltigkeitsinformationen auf der Website der DATEV eG unter <https://www.datev.de/web/de/m/ueber-datev/das-unternehmen/nachhaltigkeit-und-csr/>. Auf der Website veröffentlichte Berichte könnten zudem mit einem Güte-/Prüfsiegel versehen werden, um einem Greenwashing vorzubeugen, schlägt **FBN** vor.

LHN erwartet jedoch einen ähnlich großen Bürokratieaufwand bei alternativen Möglichkeiten der Verortung, da die Anforderungen eines CSRD-Berichts ja dieselben blieben. Wichtig sei, dass egal wo der Bericht verortet werde, keine Berichtspflichten auf anderen Ebenen steigen dürfen. Sollte es bei einer Verortung des CSRD-Berichts im Lagebericht bleiben, müsste nach Auffassung von **LHN** zwingend geklärt werden, ob dadurch alle Unternehmen (auch diejenigen, die von der Pflicht zur Anfertigung

⁹ Die Deutsche Kreditwirtschaft, Stellungnahme zum Richtlinienvorschlag der Europäischen „Corporate Sustainability Reporting Directive“ (CSRD) vom 04.06.2021, online abrufbar unter: <https://die-dk.de/themen/stellungnahmen/stellungnahme-zum-richtlinienvorschlag-der-europaischen-kommission-corporate-sustainability-reporting-directive-csrd/>, Datum des letzten Abrufs: 18.05.2022.

eines Lageberichts bislang ausgeschlossen waren) einen Lagebericht erstellen müssten. Dann würde nach Ansicht von **LHN** eine Ausweitung der CSRD-Pflicht ggf. auch zu einer Ausweitung der Lageberichtspflicht führen. Beide Punkte werden von **LHN** als kritisch gesehen.

Diesbezüglich möchte die **Clearingstelle** darauf aufmerksam machen, dass der entscheidende Faktor für die Wahl des Veröffentlichungsortes der Adressat der jeweiligen Information ist. Informationen, die für Kreditinstitute oder die Fördermittelvergabe relevant sind, könnten im Rahmen des Jahresabschlusses besser platziert sein, wohingegen Informationen, die für Konsumentinnen und Konsumenten beziehungsweise Kundinnen und Kunden oder Auftraggeberinnen und Auftraggeber bei der Wahl für oder gegen Produkte oder Beauftragungen entscheidend sind, möglicherweise vorteilhafter auf der Website veröffentlicht werden könnten.

Dies sehen **FBN** und **IHK** ebenso. **IHK** betont im Hinblick auf eine Kosten-Nutzen-Abwägung allgemein, dass unklar sei, an welche Adressaten sich der Nachhaltigkeitsbericht wenden soll. Zur Ermittlung des Nutzens bedürfe es daher vor allem auch einer Prüfung, welche Informationen für Investorinnen und Investoren oder Kundinnen und Kunden konkret von Interesse seien. Im Ergebnis sollten Unternehmen daher auch nach Auffassung von **IHK** weiterhin individuell entscheiden können, ob sie die geforderten Informationen durch einen gesonderten Nachhaltigkeitsbericht – und unabhängig von den Fristen des Lageberichts – erfüllen.

(3) Berichtsformat

Zudem ist mit der CSRD beabsichtigt, ein einheitliches, *elektronisches Berichtsformat gemäß ESEF*, also das XHTML-Format, einzuführen (Art. 19d CSRD).

Aus Sicht von **FBN** ist die Vorgabe eines einheitlichen Berichtsformates nicht sinnvoll beziehungsweise nachvollziehbar, da auch hier die Adressatenfrage entscheidend sei. Da die Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht für eine bestimmte Person beziehungsweise Stelle anzufertigen ist, also beispielsweise nicht bei einer bestimmten Behörde eingereicht werden muss, sei diese Vorgabe obsolet.

LHN stimmt den Ausführungen von **FBN** zu und merkt an, dass ein elektronisches Berichtsformat in der Theorie ein gutes Konzept zur Wahrung der Übersichtlichkeit und Lesbarkeit sei, allerdings befürchtet werde, dass die Überschneidungen und Inkompatibilitäten aus der Taxonomie-Verordnung und sonstigen (finanziellen) Berichtspflichten nicht vermieden werden können.

Jahresabschlüsse und Nachhaltigkeitsberichte sollten grundsätzlich in einem Standard-Datenformat erfolgen können, so **IHK**. Zudem sollte die Einreichung in einfachen Formaten (zum Beispiel Word, PDF) zugelassen werden. Insbesondere sollte von der verpflichtenden Etikettierung des Berichtsinhalts sowie der Angaben aus der Taxonomie-Verordnung grundsätzlich Abstand genommen werden.

Auch die Deutsche Kreditwirtschaft stellte hierzu im vergangenen Jahr in ihrer Stellungnahme dar, dass die elektronische Auszeichnung für die Unternehmen mit einem erhöhten Aufwand und erheblichen

Kosten verbunden sei und wies darauf hin, dass die in den Erwägungsgründen angeführten potenziellen Einsparungen im Rahmen der Jahres- und Konzernabschlusserstellung aufgrund der Erfahrungen mit der Einführung der ESEF-Vorschriften nicht nachvollzogen werden könnten. Vielmehr sei damit zu rechnen, dass für eine erstmalige Auszeichnung der Berichtsinhalte ein Projekt mit einer Dauer von mindestens einem Jahr notwendig sei. Zudem würden die Unterlagen an verschiedene Register versandt und auch in Standarddateiformaten könne eine Auswertung der Informationen erfolgen¹⁰.

Die befragten **Unternehmen** gaben der **Clearingstelle** gegenüber an, dass ihnen das ESEF-Format nicht bekannt sei, so dass sie zu diesem (sowie dem hiermit verbundenen Aufwand) keine weiteren Informationen liefern konnten. Gleichwohl erklärte LR Facility Services, dass ein allgemein bekanntes Standardformat der Einreichung im ESEF-Format vorzuziehen sei.

Aus Sicht der **Clearingstelle** sollte es den betroffenen KMU daher vor dem Hintergrund, dass der Mehrwert der Nutzung eines einheitlichen, nicht gängigen Berichtformates nicht ersichtlich ist sowie einen hohen Aufwand für die Unternehmen entstehen lässt, zur Vermeidung von Kosten und vermeidbarer Bürokratie ermöglicht werden, die Nachhaltigkeitsberichte über ein gängiges Datenformat, zum Beispiel in Form einer PDF-Datei, den jeweiligen Adressaten zu übermitteln. Alternativ sollten lediglich kapitalmarktorientierte Unternehmen zur Verwendung des Berichtsformates verpflichtet werden¹¹.

(4) Prüfung der Informationen

Eine Vielzahl an Unternehmen, die nicht-finanzielle Erklärungen abgegeben haben und im Rahmen der erwähnten Studie untersucht wurden, hat diese keiner inhaltlichen Prüfung durch Externe unterzogen. Sofern eine Prüfung durchgeführt wurde, wurde sie überwiegend von den Abschlussprüferinnen und Abschlussprüfern der Unternehmen vorgenommen (87,6 %) ¹².

Nur Gesellschaften, die nicht prüfungspflichtig sind, können freiwillig einen Lagebericht aufstellen und sofern dieser angefertigt wird, unterliegt der Bericht nur dann einer Prüfung, wenn auch der Jahresabschluss freiwillig geprüft wird, zum Beispiel aufgrund einer Verpflichtung im Gesellschaftsvertrag oder von der Bank, erläuterte **FBN** und betont auch, dass bei einer freiwilligen Berichterstattung von einer zwingenden Prüfung der Angaben abgesehen werden sollte. Auch **IHKN** meint, dass nach Abwägung der unterschiedlichen Interessen allgemein auf eine verpflichtende Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts verzichtet werden sollte.

¹⁰ Die Deutsche Kreditwirtschaft, Stellungnahme zum Richtlinienvorschlag der Europäischen „Corporate Sustainability Reporting Directive“ (CSRD) vom 04.06.2021, online abrufbar unter: <https://die-dk.de/themen/stellungnahmen/stellungnahme-zum-richtlinienvorschlag-der-europaischen-kommission-corporate-sustainability-reporting-directive-csrd/>. Datum des letzten Abrufs: 18.05.2022.

¹¹ siehe hierzu auch die Deutsche Kreditwirtschaft, Stellungnahme zum Richtlinienvorschlag der Europäischen „Corporate Sustainability Reporting Directive“ (CSRD) vom 04.06.2021, online abrufbar unter: <https://die-dk.de/themen/stellungnahmen/stellungnahme-zum-richtlinienvorschlag-der-europaischen-kommission-corporate-sustainability-reporting-directive-csrd/>. Datum des letzten Abrufs: 18.05.2022.

¹² CSR-Studie, Abschlussbericht zur vom BMJV beauftragten Horizontalstudie sowie zu Handlungsempfehlungen für die Überarbeitung der CSR-Richtlinie, S. IV, online abrufbar unter: https://www.drsc.de/app/uploads/2021/06/210128_CSR-Studie_final.pdf, Datum des letzten Abrufs: 20.05.2022.

Vom Rechtsausschuss wird darüber hinaus hinsichtlich der mit der CSRD verbundenen Prüfpflicht die Auffassung vertreten, dass es aus unterschiedlichen Gründen erforderlich sei, Abschlussprüferinnen und -prüfer und Prüfungsgesellschaften die Durchführung von Prüfungen des Abschlusses und der Nachhaltigkeitsberichtserstattung in demselben Unternehmen und derselben Gruppe zu untersagen. Hierzu wird von **UVN** mitgeteilt, dass dieser Auffassung nicht zugestimmt werde. Die Erfahrungen, die im Zusammenhang mit den Corona-Hilfen gemacht wurden, haben gezeigt, dass es für Unternehmen teilweise schwer war, „prüfende Dritte“ zu finden, die Aufträge annehmen konnten, da die Kapazitäten fehlten. Weiterhin seien Prüfungsgesellschaften teilweise über mehrere Jahre in den auftraggebenden Unternehmen tätig, so dass sich hier oftmals ein vertrauensvolles Verhältnis entwickelt habe. Es erschließe sich daher schon rein aus der Praktikabilität heraus nicht, dass hier eine weitere Prüfungsinstanz in das Unternehmen geholt werden soll, wenn das Wissen über die speziellen Belange des Unternehmens doch bereits in einer Prüfungsgesellschaft vorhanden sei. Dadurch erhöhe sich der Zeitaufwand und damit am Ende auch die Kosten für das Unternehmen. Die **Clearingstelle**, die auf diesen Aspekt unter **Abschnitt II.2.b.** dieser Stellungnahme noch näher eingeht, beurteilt dies ebenso und lehnt daher eine Prüfung durch eine weitere beziehungsweise andere Prüfungsinstanz ab.

Im Hinblick auf den **Maßstab einer Prüfung der Nachhaltigkeitsinformationen** spricht sich die EU-Kommission zunächst dafür aus, eine „begrenzte“ Bestätigung vorzuschreiben, die laut eigener Aussage gegenüber der heutigen Situation ein erheblicher Fortschritt sei, ohne, dass gleich „hinreichende“ Sicherheit (ein höheres, weitreichenderes Maß an Prüfsicherheit) verlangt würde. Diesbezüglich wird angeführt, dass für Unternehmen eine begrenzte Bestätigung kostengünstiger sei und eher der derzeitigen Kapazität und technischen Leistungsfähigkeit des Marktes für Prüfungsdienstleistungen entspreche. Eine angemessene Gewähr für die Nachhaltigkeitsberichterstattung sei in dieser Phase in Ermangelung von Nachhaltigkeitsstandards ohnehin schwierig¹³.

Außerdem haben die im Rahmen der oben erwähnten Studie untersuchten Unternehmen ebenfalls, sofern eine Prüfung durch Externe erbracht wurde, diese weit überwiegend unter Anwendung einer begrenzten Prüfsicherheit (limited assurance) durchführen lassen¹⁴.

LR Facility Services gab der **Clearingstelle** gegenüber an, dass der Nachhaltigkeitsbericht derzeit nicht durch externe Dritte geprüft werde, sondern eine Prüfung durch den Deutschen Nachhaltigkeitskodex (DNK) erfolge. Diese Prüfung sei kostenlos und es würden nach Angabe des Unternehmens teilweise auch zwei bis drei Prüfungsschleifen erforderlich sein, damit der Nachhaltigkeitsbericht die korrekte Form besitzt und auch eine gewisse Vergleichbarkeit zwischen unterschiedlichen Nachhaltigkeitsberichten hergestellt werden kann. Eine weitere externe Prüfung würde zusätzliche Kosten verursachen, weshalb aktuell unter anderem hierauf verzichtet werde.

Die Gundlach Bau und Immobilien GmbH & Co. KG befürchtet, dass die Änderungen hinsichtlich der Prüfung zu einer Fehlsteuerung führen könnten. Unternehmen würden so zukünftig über bestimmte

¹³ EU-Kommission (2021), Fragen und Antworten: Vorschlag für eine Richtlinie über die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen S. 7, auch online verfügbar unter: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/qanda_21_1806. Datum des letzten Abrufs: 18.05.2022.

¹⁴ CSR-Studie, Abschlussbericht zur vom BMJV beauftragten Horizontalstudie sowie zu Handlungsempfehlungen für die Überarbeitung der CSR-Richtlinie S. IV, online abrufbar unter: https://www.drsc.de/app/uploads/2021/06/210128_CSR-Studie_final.pdf, Datum des letzten Abrufs: 20.05.2022.

Zahlen berichten, die sich leicht ermitteln und prüfen ließen, so dass letztlich die wirklich relevanten Zahlen keine Berücksichtigung finden würden.

(5) Zusammenfassung

Nach alledem sollte aus Sicht der **Clearingstelle** für sämtliche KMU, das heißt unmittelbar und mittelbar betroffene, die Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht verpflichtend im Lagebericht erfolgen, sondern adressatengerecht in einem gängigen Dateiformat an der jeweils passenden Stelle veröffentlicht werden. Auf eine Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte sollte bei KMU gänzlich verzichtet werden; hilfsweise jedenfalls dann, wenn die Berichterstattung freiwillig erfolgt. Falls eine Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte bei den unmittelbar von der CSRD betroffenen KMU verpflichtend durchzuführen sein soll, sollte diese unter dem Prüfmaßstab einer „begrenzten Prüfsicherheit“ von den Abschlussprüferinnen und Abschlussprüfern durchgeführt werden, die ohnehin mit der Prüfung des Jahresabschlusses des Unternehmens beauftragt sind. Sofern für manche KMU Gründe für eine Prüfung zur Erlangung einer „hinreichenden Prüfsicherheit“ gegeben sind, beispielsweise weil sie diese für erforderlich erachten, um eine Vergleichbarkeit herzustellen oder etwaige individuelle Risiken zu vermeiden, sollte es diesen freigestellt sein beziehungsweise bleiben, eine entsprechende Prüfung durchführen zu lassen.

b. Wie hoch würden die Kosten für die Berichterstattung (abhängig von bestimmten Szenarien) ausfallen?

Um die bürokratischen Lasten für die unmittelbar und mittelbar betroffenen KMU zu veranschaulichen, werden nachfolgend die Kosten für die Berichterstattung unter Berücksichtigung der unter **Abschnitt II. 2. a. bb.** bereits aufgeführten Szenarien dargestellt.

Da für die **Clearingstelle** derzeit nicht ersichtlich ist, wie genau KMU einer freiwilligen Nachhaltigkeitsberichterstattung nachkommen können beziehungsweise müssen, geht sie vorliegend davon aus, dass auch im Falle einer freiwilligen Berichterstattung eine „freiwillige“ Erstellung eines Lageberichts zu erfolgen hat. Dies wäre für die KMU im Hinblick auf den Aufwand und die Kosten das „Worst-Case-Szenario“. Vor dem Hintergrund dieser Annahme ist es aber auch besser möglich, den (zusätzlichen) Aufwand für unmittelbar von den Berichtspflichten betroffenen KMU besser einzuschätzen.

Davon ausgehend, dass der Nachhaltigkeitsbericht Teil des Lageberichts wird, lassen sich folgende Kostenszenarien unterscheiden:

- **KMU, die unmittelbar betroffen sind und bei denen der Nachhaltigkeitsbericht verpflichtend als Teil des Lageberichts geprüft wird**
- **KMU, die der Nachhaltigkeitsberichterstattung „freiwillig“ nachkommen**

Bei beiden Szenarien sind die Kosten für die Anfertigung des Lageberichts sowie die Prüfung desselben entscheidend. Hierbei ist jedoch zu berücksichtigen, dass die unmittelbar von der CSRD berührten KMU ohnehin von einer Anfertigung und Prüfung des Jahresabschlusses betroffen sind und es sich bei den Kosten hierfür daher um sogenannte „Sowieso-Kosten“ handelt, die im Rahmen der Ermittlung des Erfüllungsaufwands grundsätzlich nicht zu berücksichtigen sind¹⁵. Gleichwohl würden sich die Kosten für die Erstellung des Lageberichts erhöhen, da in den Lagebericht nun detaillierte Nachhaltigkeitsinformationen aufzunehmen wären.

In welcher Höhe diese Kosten entstehen, lässt sich von der **Clearingstelle** jedoch derzeit leider nicht beziffern, insbesondere auch, da es hier auf höchstindividuelle Aspekte, wie zum Beispiel Geschäftsfeld sowie Unternehmensgröße, ankommt. Dies bestätigten auch **FBN** sowie **IHKN**. Zudem teilte **UVN** mit, dass auch die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften derzeit noch nicht abschätzen könnten, welche Kosten entstehen werden, da die CSRD noch nicht final verabschiedet und somit unklar sei, wie weit diejenigen Unternehmen, die von nun an der Berichtspflicht unterfielen, bei der Einarbeitung in die Vorgaben sind. Entscheidend sei hier zum Beispiel auch, ob im Unternehmen bereits entsprechende Daten erhoben wurden, da in diesem Fall die Erfüllung der Berichtspflichten einfacher und kostengünstiger wäre als bei einem KMU, welches erst ein passendes System zur Berichterstattung entwickeln muss. Diesbezüglich erläuterte **IHKN**, dass insbesondere Unternehmen, die erstmals unter die Berichtspflicht fielen oder als Zulieferbetriebe zur Offenlegung von Nachhaltigkeitsinformationen aufgefordert würden, ein erheblicher Aufwand zukommen dürfte, wobei die größte Herausforderung in der ersten Erhebungsphase bestehen dürfte, in der die notwendigen Datenquellen identifiziert und gegebenenfalls so angepasst werden müssen, dass Daten im notwendigen Format vorliegen. Nach den der **IHKN** vorliegenden Rückmeldungen sei für diese Phase ein erheblicher Zeitaufwand von mindestens einem halben Jahr einzukalkulieren. Ein weiteres halbes Jahr könne demnach für die Aufbereitung zu einem nicht nur konformen, sondern auch lesenswerten Report eingeplant werden, der auch zum Beispiel in der Ansprache von Kundinnen und Kunden eingesetzt werden kann.

Die von der CSRD unmittelbar betroffenen Unternehmen werden auch den Recherchen der **Clearingstelle** zufolge insgesamt mit einem Kostenanstieg konfrontiert sein¹⁶. Zudem werden die meisten Unternehmen aufgrund wachsender Nachfrage von Investorinnen und Investoren und anderen Interessenträgerinnen und -trägern im Hinblick auf Informationen über die Nachhaltigkeitsaspekte von höheren Kosten betroffen sein¹⁷.

In der Folgenabschätzung der EU-Kommission werden die zu erwartenden Kosten für die „Ersteller“ auf 1.200 Mio. Euro (einmalig) und 3.600 Mio. Euro (jährlich wiederkehrend) geschätzt.

¹⁵ Statistisches Bundesamt, Leitfaden zur Ermittlung und Darstellung des Erfüllungsaufwands in Regelungsvorhaben der Bundesregierung (Oktober 2012 mit aktualisierten Anhängen VI und VII (Stand 2017)), S. 12.

¹⁶ Arbeitsunterlage der Kommissionsdienststellen - Bericht über die Folgenabschätzung („Zusammenfassung“), Begleitunterlage zum Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinien 2013/34/EU, 2004/109/EG und 2006/43/EG sowie der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen, S. 4, online abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021SC0151&from=DE>, Datum des letzten Abrufs: 12.05.2022.

¹⁷ EU-Kommission (2021), Fragen und Antworten: Vorschlag für eine Richtlinie über die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen S. 8., auch online abrufbar unter: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/qanda_21_1806, Datum des letzten Abrufs: 18.05.2022.

Die Kosten für die Ersteller dürften der Kommission zufolge jedoch auch ohne ein Tätigwerden der EU erheblich steigen, was darauf zurückzuführen sei,

- dass Nutzerinnen und Nutzer zunehmend unkoordiniert Informationen anfordern würden,
- dass nach wie vor kein Konsens darüber bestehe, welche Informationen Unternehmen melden sollten, um dem Bedarf der Nutzerinnen und Nutzer zu entsprechen und
- dass es Erstellerinnen und Erstellern nach wie vor Schwierigkeiten bereite, die für die Berichterstattungszwecke benötigten, nicht-finanziellen Informationen von Lieferanten, Kundinnen und Kunden und Unternehmen, in die investiert werde, einzuholen.

Es wird allerdings davon ausgegangen, dass jedes Unternehmen durch die Anwendung von Standards jährlich Kosten in Höhe von 24.200 Euro bis 41.700 Euro einsparen könne (was beim aktuellen Anwendungsbereich der Richtlinie über die Angabe nicht-finanzieller Informationen jährliche Einsparungen von insgesamt etwa 280 Mio. Euro bis 490 Mio. Euro und bei Umsetzung der bevorzugten Option von insgesamt etwa 1.200 Mio. Euro bis 2.000 Mio. Euro entspräche), sofern mit diesen Standards die Notwendigkeit, zusätzliche Informationen anzufordern, entfallen würde¹⁸.

Es würden somit durchschnittlich pro Unternehmen einmalige Kosten von ca. 24.489,80 Euro (1.200 Mio. Euro/49.000 Unternehmen) und jährliche Kosten von ca. 73.469,39 Euro (3.600 Mio. Euro/ 49.000 Unternehmen) entstehen. Abzüglich der jährlichen Einsparungen errechnen sich letztlich jährlich durchschnittlich entstehende Kosten von 31.769,39 Euro bis 49.269,39 Euro pro Unternehmen.

Da sich diese Werte auf alle direkt von der Richtlinie betroffenen Unternehmen in ganz Europa beziehen, hat die **Clearingstelle** weitere Untersuchungen angestellt, um diese Zahlenwerte für in Deutschland betroffene Unternehmen etwas zu konkretisieren.

Eine Recherche der **Clearingstelle** in der Online-Datenbank des Erfüllungsaufwands (OnDEA) des **Statistischen Bundesamts** (DESTATIS) hat ergeben, dass bei der Einführung der Vorgabe am 12.04.2017, also der Pflicht zur nicht-finanziellen Berichterstattung (Einzel- und Konzernklärung), für die betroffenen Unternehmen jährliche Bürokratiekosten in Höhe von 10.516.000 Euro errechnet worden sind. Diese Kosten teilen sich auf in jährlich anfallende Personal- (8.032.000 Euro) und Sachkosten (2.484.000 Euro)¹⁹. Um die angegebenen Werte möglichst genau zu halten, gibt das **Statistische Bundesamt** in der OnDEA-Datenbank für jedes Vorhaben alle vier Jahre Aktualisierungsmeldungen der Ergebnisse heraus. Die **Clearingstelle** hat festgestellt, dass in diesem Fall die jährlichen Bürokratiekosten aufgrund der Erhöhung der Lohnkosten von 10.516.000 Euro auf insgesamt 13.029.000 Euro angestiegen sind (Erscheinungsdatum: 31.12.2021). Wenn man die Gesamtsumme der jährlichen Bürokratiekosten auf die 460 Fälle (betroffene Unternehmen) herunterbricht, dann ergeben sich jährliche Bürokratiekosten von ca. 28.323,91 Euro pro

¹⁸Arbeitsunterlage der Kommissionsdienststellen - Bericht über die Folgenabschätzung („Zusammenfassung“), Begleitunterlage zum Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinien 2013/34/EU, 2004/109/EG und 2006/43/EG sowie der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen S. 3. Online abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021SC0151&from=DE>, Datum des letzten Abrufs: 12.05.2022.

¹⁹ OnDEA, Online-Datenbank des Erfüllungsaufwands des Statistischen Bundesamts (DESTATIS), online abrufbar unter: https://www.ondea.de/SiteGlobals/Functions/Datenbank/Vorgaben/Einzelansicht/Vorgabe_Einzelansicht.html?cms_idVorgabe=77955. Datum des letzten Abrufs: 12.05.2022.

Unternehmen. Die Kosten pro Unternehmen setzen sich aus jährlich anfallenden Personal- und Sachkosten zusammen, die im Folgenden im Detail dargestellt werden:

Jährliche Personalkosten pro Unternehmen (insgesamt ca. 22.923,91 Euro):

▪ Einarbeiten in die Vorgabe:	2.688,00 Euro
▪ Beschaffen von Daten:	3.915,30 Euro
▪ Berechnungen durchführen:	4.352,00 Euro
▪ Aufbereitung der Daten:	5.440,00 Euro
▪ Daten übermitteln oder veröffentlichen:	1.280,00 Euro
▪ Interne Sitzungen:	5.248,00 Euro

Nach Angabe des **Statistischen Bundesamtes** resultiert der Personalaufwand im Wesentlichen aus den folgenden Tätigkeiten (qualitative aggregierte Zusammenfassung der Befragungsergebnisse):

1. Projektplanung; Festlegung der Berichtsinhalte; Vorbereitung der Datenabfrage in den Fachbereichen
2. Abfrage der Daten in den Fachbereichen inklusive Nachhalten des Eingangs
3. Zusammenführen der Daten aus den verschiedenen Bereichen des Unternehmens; Aufbereitung der Daten; Datenanalyse
4. Verschriftlichung der Ergebnisse zu einem Bericht
5. Besprechung in allen Phasen der Berichterstellung
6. Finalisierung: Prüfung des Berichts auf Rechtschreibung, Grammatik und weitere mögliche Fehler; Abstimmung mit Dienstleisterinnen und Dienstleistern für das Layout des Berichts; Übersetzung; Sonstige Offenlegungs- und Veröffentlichungsaktivitäten

Jährliche Sachkosten stellen die Kosten für die Inanspruchnahme Dritter (5.400 Euro) dar²⁰. Diese ausgewiesenen Sachkosten würden im Wesentlichen Kosten für Tätigkeiten wie Lektorat, Übersetzung und Beratung umfassen, die nicht von unternehmenseigenem Personal, sondern externen Dienstleisterinnen und Dienstleistern erbracht wurden, erläuterte das **Statistische Bundesamt**. Kosten für eine mögliche externe Prüfung seien nicht enthalten und werden definitorisch nicht dem Erfüllungsaufwand zugerechnet, da es keine generelle Pflicht zur externen Prüfung der nicht-finanziellen Berichte gibt, so das **Statistische Bundesamt**.

Aus den aufgelisteten Kosten wird ersichtlich, welche finanziellen Belastungen den von der CSR-RUG betroffenen Unternehmen durch die Pflichten zur nicht-finanziellen Berichterstattung jedes Jahr entstehen. Aufgrund der Tatsache, dass mit der Umsetzung der CSRD ein weitaus größerer Kreis an Unternehmen betroffen sein wird, ist anzunehmen, dass die Gesamtsumme der jährlichen Bürokratiekosten deutlich steigen wird. Durch die CSRD werden nicht nur die inhaltlichen Anforderungen, sondern auch die Bandbreite der zu liefernden Informationen zunehmen, so dass die **Clearingstelle** davon ausgeht, dass sich auch die Kosten pro betroffenem Unternehmen erhöhen

²⁰ OnDEA, Online-Datenbank des Erfüllungsaufwands des Statistischen Bundesamts (DESTATIS), online abrufbar unter: https://www.ondea.de/SiteGlobals/Functions/Datenbank/Vorgaben/Einzelansicht/Vorgabe_Einzelansicht.html?cms_idVorgabe=107686.
Datum des letzten Abrufs: 12.05.2022.

werden. Durch die mittelbare Betroffenheit waren auch bei der Einführung der CSR-RUG eine Vielzahl an KMU berührt. Dies wird aufgrund der Detailtiefe und der Zunahme der Verpflichtungen durch die CSRD vermutlich zunehmen, sodass die Kosten sich auf einen sehr hohen, in der Folgenabschätzung nicht berücksichtigten Betrag, belaufen werden.

Auch die Deutsche Kreditwirtschaft geht davon aus, dass den Sparkassen und Banken durch die Ausweitung der Berichtspflichten ein unverhältnismäßiger Mehraufwand entstehen wird²¹.

LHN teilt auf die Frage nach den Kosten, die im Zusammenhang mit der Veröffentlichung des Berichtes im Lagebericht anfielen, beziehungsweise nach den unterschiedlichen Szenarien, mit, dass eigentlich zweitrangig sei, ob der CSRD-Bericht in einem Lagebericht integriert oder in einem eigenen Dokument veröffentlicht werde. Der bürokratische Aufwand und die Kosten für externe Auditorinnen und Auditoren etc. im Unternehmen seien nach Einschätzung von **LHN** gleich groß. Auch deshalb sei die Verortung des gemäß CSRD geforderten Berichts in den Lagebericht aus Sicht von **LHN** fraglich.

Bei **KMU, die freiwillig Nachhaltigkeitsberichte** erstellen wollen oder aufgrund des Lieferkettendrucks müssen, wird es zudem Unternehmen geben, die erstmalig einen Lagebericht im Rahmen des Jahresabschlusses zu erstellen haben. Dies stellt einen zusätzlichen Aufwand dar, wobei auch nach Auffassung von **FBN** berücksichtigt werden muss, dass die Kosten für die erstmalige Erstellung höher sein werden, als die, die dann im weiteren Verlauf der Jahre anfallen.

Davon ausgehend, dass die Lageberichte zudem einer **Prüfung** unterzogen werden müssten, stellt sich die Frage danach, wie hoch die Kosten für eine solche sind. **FBN** teilte der **Clearingstelle** hierzu mit, dass im Hinblick auf die Prüfung des Jahresabschlusses eines mittelständischen Unternehmens mit Beträgen zwischen 18.000 Euro und 22.000 Euro zu rechnen sei. Die Prüfung des Lageberichts würde hierbei circa 10 % des Aufwands ausmachen. Bei der erstmaligen Prüfung eines Nachhaltigkeitsberichts könnten sich die zusätzlichen Kosten auf 2.000 bis 4.000 Euro belaufen.

Der Umstand, dass die Prüfung der Nachhaltigkeitserfordernisse außerdem dann auch noch von Abschlussprüferinnen und Abschlussprüfern oder sonstigen Dritten durchgeführt werden müsste, die nicht bereits die Prüfungen des Jahresabschlusses vorgenommen haben, würde zudem dazu führen, dass die betroffenen Unternehmen sich zusätzliche Dienstleisterinnen und Dienstleister suchen müssten, die die entsprechenden Prüfpflichten übernehmen. Allein die Suche nach diesen, die Vertragsverhandlungen, -vorbereitungen und -abschlüsse sowie die Begleitung und Etablierung der Prozesse würde in den Unternehmen neue Aufwände und damit einhergehend auch Kosten entstehen lassen, die unter Umständen geringer ausfallen würden, wenn die neuen, zusätzlichen Leistungen von den Abschlussprüferinnen und Abschlussprüfern durchgeführt werden würden, die das Unternehmen bereits kennen. Dies sieht neben der **Clearingstelle** auch **UVN** so.

Diesbezüglich vertritt **FBN** die Auffassung, dass es der falsche Weg sei, die Frage, ob die angedachte Vorgehensweise richtig sei, von den Kosten her beantworten zu wollen. Zwar könnte der Umstand,

²¹ Die Deutsche Kreditwirtschaft, Stellungnahme zum Richtlinienvorschlag der Europäischen „Corporate Sustainability Reporting Directive“ (CSRD) vom 04.06.2021, online abrufbar unter: <https://die-dk.de/themen/stellungnahmen/stellungnahme-zum-richtlinienvorschlag-der-europaischen-kommission-corporate-sustainability-reporting-directive-csrd/>, Datum des letzten Abrufs: 18.05.2022.

dass sich die Abschlussprüferinnen und Abschlussprüfer ohnehin mit den Informationen befassen müssen, gegen den Vorschlag sprechen, gleichwohl sei hier jedoch die Beantwortung der Frage, wer dafür die nötige Kompetenz habe, wichtiger. Dies könnten aus Sicht von **FBN** durchaus spezialisierte Drittanbieter sein.

Die **Clearingstelle** möchte jedoch zu bedenken geben, dass sich das Erfordernis einer größeren Expertise beziehungsweise von Spezialkenntnissen vorliegend insbesondere aus der Komplexität der zu liefernden Informationen und des derzeitigen Fehlens der verbindlichen Standards ergibt. Sofern man auf weniger, dafür aber branchenrelevante Nachhaltigkeitsinformationen unter Berücksichtigung international anerkannter Standards zu allgemeinverbindlichen, gemeinschaftlichen „Querschnittszielen“ setzen würde, könnte ein Rückgriff auf die ohnehin bereits von den KMU eingesetzten Dienstleisterinnen und Dienstleister (Steuerberaterinnen und Steuerberater, Abschlussprüferinnen und Abschlussprüfer) womöglich ausreichend sein.

Durch das Erfordernis einer Prüfung mit einer „**hinreichenden Prüfsicherheit**“, die ein „Mehr“ zur „**begrenzten Prüfsicherheit**“ darstellt, würden voraussichtlich ebenfalls höhere Kosten anfallen, da dieses einen höheren Aufwand sowie Haftungsrisiken auf Seiten der Dienstleisterinnen und Dienstleister mit sich bringen würde als eine Prüfung unter „begrenzter Prüfsicherheit“.

Zudem wird die Pflicht zur Verwendung eines **ESEF-Formates** weitere bürokratische Lasten sowie Kosten mit sich bringen. Nach Auffassung von PwC werde die Komplexität der ESEF-Anforderungen zum Beispiel vielfach unterschätzt, insbesondere auch hinsichtlich der für die ESEF-Formatierung einzusetzenden Technologie. Die betroffenen Unternehmen würden mehrheitlich auf Dienstleisterinnen und Dienstleister zurückgreifen, woraus ein erhöhter Koordinierungsbedarf resultieren würde sowie zusätzliche Kosten entstehen würden. Auch wird die Fehleranfälligkeit bei Verwendung des ESEF-Formats von PwC als hoch eingeordnet. Aus diesem Grund müssten die Unternehmen hier Vorkehrungen treffen, um ihre Kompetenzen zu erweitern²².

LHN weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass Betriebe grundsätzlich in der Lage sein sollten, eigenständig Nachhaltigkeitsinformationen rechtssicher zu erstellen. Dabei sei die Expertise Dritter (z.B. Auditorinnen und Auditoren) zwar nicht falsch, jedoch sollte der Grundgedanke der Qualifizierung von Handwerksmeisterinnen und -meistern (z.B. im Rahmen der Ausbildung oder niedrigschwelligen Weiterbildungsangeboten) gleichrangig berücksichtigt werden. Handwerksmeisterinnen und -meister sollten über die entsprechende Qualifizierung (im Rahmen der Meisterausbildung o.a.) in die Lage versetzt werden, eigenständig die entsprechende Dokumentation rechtssicher zu erstellen (Qualifizierung durch Eigenkontrolle). Dabei seien Beratungsstrukturen in den Handwerkskammern verstärkt zu fördern, um die KMU bei der Umsetzung der Berichterstattung zu unterstützen.

Jedoch selbst dann, wenn die **Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht Teil des Lageberichts** wäre und auch **nicht von externen Dienstleisterinnen oder Dienstleistern erstellt und/oder geprüft werden würde**, würden für eine Qualifizierung von Mitarbeitenden beziehungsweise den

²² PwC, „ESEF: Europaweit einheitliches Berichtsformat seit 2020“, Bericht vom 31.05.2021, online abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/kapitalmarktorientierte-unternehmen/esef-europaweit-einheitliches-berichtsformat-seit-2020.html>, Datum des Abrufs: 24.05.2022.

Geschäftsführerinnen oder Geschäftsführern, wenn diese die Berichterstattung selbst übernehmen wollen, Kosten anfallen. So würde für eine Weiterbildung zum Nachhaltigkeitsmanager beim TÜV Rheinland zum Beispiel ein Betrag in Höhe von 1.920 Euro netto erforderlich²³, für eine Zertifizierung als solcher bei der GenoAkademie Kosten in Höhe von 3.175 Euro fällig werden²⁴. Weitere Kosten würden zudem entstehen, wenn die Teilnahme an Zertifizierungsverfahren, o.ä. notwendig oder vom jeweiligen KMU für nötig erachtet werden würde. Hier können Kosten sowohl für die Zertifizierung als solche, als auch für eine Mitgliedschaft anfallen, die aufgrund der Bandbreite von Anbietern jedoch von der **Clearingstelle** derzeit nicht weiter hinsichtlich ihrer Höhe konkretisiert werden können.

LR Facility Services berichtete darüber hinaus, dass extra eine neue Stelle (28 Stunden/Woche) im Unternehmen geschaffen worden sei, um das Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung vollumfänglich erfassen zu können. Das Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung könne nicht einfach nur nebenbei behandelt werden, vielmehr müsse sich intensiv mit den einzelnen Aspekten befasst werden. Für die Anfertigung eines Nachhaltigkeitsberichts hat eine Mitarbeiterin beispielsweise ein halbes Jahr benötigt und es sind zudem Kosten in Höhe von circa 15.000 Euro für Tätigkeiten im Zusammenhang mit Agenturleistungen entstanden. Auch die Gundlach Bau und Immobilien GmbH & Co. KG geht davon aus, dass mindestens eine weitere Stelle für die Nachhaltigkeitsberichterstattung erforderlich werde, wenn nicht sogar eine Abteilung mit drei Mitarbeitenden neu etabliert werden müsse. Hierzu sei dem Unternehmen jedenfalls von Beraterinnen und Beratern geraten worden. Dies würde nach Angaben des Unternehmens Kosten in Höhe von circa 500.000 Euro mit sich bringen. Zusätzlich sei von weiteren Aufwänden für externe Beraterinnen und Berater auszugehen. Das Unternehmen beabsichtige zwar eine interne Anfertigung des Lageberichts und betont, dass eine Digitalisierung der Prozesse angestrebt werde, geht jedoch davon aus, dass für die Implementierung externe Hilfe notwendig sein wird. Für diese werde mit Kosten in Höhe von 200.000 Euro kalkuliert.

Letztlich darf insbesondere der zutreffende Hinweis von **LHN** nicht außer Acht gelassen werden: Je umfangreicher und kostspieliger eine Berichterstattung ausfällt, desto weniger wird diese von kleinen und mittleren Unternehmen genutzt werden können.

c. Wie müssten praxistaugliche, einfache, bürokratiearme und möglichst kostengeringe Standards zur Erfüllung der Berichtspflichten aussehen?

Die Mitgliedstaaten sind von der EU-Kommission aufgefordert, die Auswirkungen ihres Umsetzungsaktes auf KMU zu prüfen, um – mit besonderem Augenmerk auf Kleinstunternehmen und auf den unnötigen Verwaltungsaufwand – sicherzustellen, dass KMU von der CSRD nicht unverhältnismäßig beeinträchtigt werden, und das Ergebnis dieser Prüfung zu veröffentlichen. So

²³ siehe <https://akademie.tuv.com/weiterbildungen/nachhaltigkeitsmanager-tuev-473683>.

²⁴ siehe <https://www.genoakademie.de/gewerbliche-genossenschaften/gewerbe/ausbildung-und-fortbildung/v/253788-zertifizierter-nachhaltigkeitsmanager/#y2022>.

sollen die Mitgliedstaaten ferner die Einführung von Maßnahmen zur Unterstützung von KMU bei der Anwendung der freiwilligen vereinfachten Standards in Erwägung ziehen.

FBN erklärt diesbezüglich, dass es entscheidend auf die noch ausstehenden, verbindlichen europäischen Standards für die Berichtspflicht ankäme, die im Wege eines Rechtsakts und auf der Grundlage fachlicher Beratung durch die EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) erlassen werden sollen, und vertritt diesbezüglich die Auffassung, dass Standards für KMU immer hilfreich wären und auch nötig seien. Hinsichtlich des Bürokratieaufwands betont **FBN** insbesondere, dass aus einem Arbeitspapier der EFRAG vom 15. Januar 2022 hervorgeht, dass unter die Berichterstattung 16 Umwelt- und Sozialbereiche (sector-agnostic standards) fallen. Diese werden durch sektorspezifische und unternehmensspezifische Standards ergänzt. Zu den 16 sector-agnostic standards „Climate Change“ ist in einem Appendix ein 128-seitiger Katalog mit sog. Disclosure Requirements aufgeführt, nach denen die betroffenen Unternehmen ihrer Offenlegungspflicht nachkommen müssen. Da alle Glieder in einer Lieferkette hiervon betroffen seien, sei davon auszugehen, dass die Auswirkungen der umfangreichen Standards für viele KMU erheblich und kaum bewältigbar sein werden. Gleichwohl sollte erst einmal abgewartet werden, wie die Standards/Taxonomien aussehen, um darauf aufbauend etwaige Verbesserungsvorschläge zu entwickeln, so **FBN**.

Auch **LHN** begrüßt einen vereinfachten Offenlegungsstandard, der allerdings auf freiwilliger Basis festgelegt werden müsse und für kleine und Kleinstunternehmen auch wirklich praktikabel sein sollte (und nicht nur für börsennotierte Unternehmen). In diesem Zusammenhang gibt **LHN** zu bedenken, dass die Einführung eines KMU-Standards keinesfalls als Argument herangezogen werden dürfe, um den Anwendungsbereich der direkten CSRD-Berichtspflichten künftig auf sämtliche KMU auszuweiten. Zudem teilt **LHN** mit, dass unterschiedliche Standards nicht per se schlecht seien, da sie unter Umständen passgenauer wären und eine Unterscheidung zwischen freiwilliger und verpflichtender Berichterstattung befürwortet werde. Es sollte allerdings darauf geachtet werden, Standards, die in erster Linie für börsennotierte (größere) KMU entwickelt wurden, nicht automatisch als „Referenz“ für nicht börsennotierte (kleinere) KMU zu verwenden – dies wäre nach Auffassung von **LHN** nicht verhältnismäßig. Zudem müsste der Unterschied der Standards transparent und eindeutig dargestellt werden und dürfte zu keinem bürokratischen Mehraufwand führen.

Grundlegend gibt **LHN** hierzu an, dass Proportionalität und Praktikabilität die Grundbausteine mittelstands- und handwerksgerechter Berichtsstandards bilden müssten. Allgemein gelte, dass je kleiner ein Unternehmen sei, desto aufwändiger wären entsprechende Nachweisführungen in Relation zur Wirtschaftstätigkeit und desto größer würden die Opportunitätskosten des Unternehmens werden. Ziel müsse daher ein Instrument sein, das in der Praxis angewandt werden könne und welches zu keinen überproportionalen Belastungen führe, so **LHN**. Existierende Berichtsstandards seien aus Sicht von **LHN** zum aktuellen Zeitpunkt noch zu umfangreich oder zu kostspielig, um breitflächig im klein- und kleinstbetrieblichen Sektor genutzt werden zu können. Diese müssten vereinfacht und weiterentwickelt werden (z.B. Nachhaltigkeits-Navigator Handwerk oder das Energietool der Mittelstandsinitiative Energiewende und Klimaschutz (E-Tool)), um auch den Umsetzungsmöglichkeiten von Kleinstunternehmen Rechnung zu tragen. **LHN** weist in diesem

Zusammenhang darauf hin, dass die ZWH mit ihrem Projekt „Nachhaltigkeit in Betrieben stärken“ den DNK bereits für Handwerksbetriebe in einer ersten Stufe zu einem Nachhaltigkeitsnavigator heruntergebrochen und damit vereinfacht habe. Dennoch seien die Anforderungen für viele Handwerksbetriebe außerordentlich, so **LHN**. Aus diesem Grund habe **LHN** einen Sensibilisierungs- und Beratungsansatz entwickelt, der Handwerksbetriebe in ihren Nachhaltigkeitsanstrengungen unterstützen und begleiten soll.

Ansatzpunkte einer KMU-gerechten Nachweisführung könnten laut **LHN** zum Beispiel eine digitale Selbstauskunft auf Basis vereinfachter Kriterien, aufwandsarme Berechnungsmöglichkeiten durch geeignete Softwaretools (z.B. Weiterentwicklung E-Tool) oder die Mitgliedschaft in einer anerkannten Gütegemeinschaft bilden (Fragenkatalog).

Der Forderung, anstelle eines neuen KMU-Standards in der Richtlinie verbindliche Erleichterungen im Hinblick auf die Berichtspflichten für alle KMU vorzusehen, stehe **LHN** grundsätzlich offen gegenüber. Wenn möglich, sollte man sich für KMU auf simple Angaben (Checkliste, Multiple Choice) beschränken und keine komplexen Berechnungen oder Beschreibungen einfordern. Es müsse ein bürokratiearmes Nachweisverfahren gefunden und etabliert werden, welches sowohl den betrieblichen Möglichkeiten gerecht wird, als auch in geeigneter und marktmäßig wie auch regulatorisch anerkannter Weise einen verlässlichen Hinweis auf die Nachhaltigkeit des Wirtschaftens gibt. **LHN** nennt die folgenden möglichen Ansatzpunkte einer KMU-gerechten Nachweisführung:

- Kurze Selbstauskunft anhand eines (digitalen) Fragebogens auf Basis von vereinfachten Taxonomiekriterien (siehe bspw. „EU climate tracking“);
- Aufwandsarme Berechnungsmöglichkeiten, z.B. durch Softwaretools, die auf Sekundärdaten zurückgreifen → hier könnten der „Nachhaltigkeits-Navigator Handwerk“ und das „E-Tool“ der Mittelstandsinitiative erste Anhaltspunkte bieten;
- Mitgliedschaft in einer anerkannten Gütegemeinschaft, die im Ergebnis eines Prüfverfahrens ein entsprechendes Gütesiegel vergibt;
- Teilnahme an einem auf die Betriebsgröße abgestellten Zertifizierungsverfahren.

Zudem sollten die bisherigen Lösungsansätze zum Themenfeld der Nachhaltigkeit angesichts der zahlreichen Siegel europäischen sowie deutschen Ursprungs evaluiert und nach Möglichkeit mit dem Ziel höherer Transparenz und Verständlichkeit dem Rahmenwerk der Taxonomie angepasst werden, meint **LHN**.

Aus Sicht von **LHN** könnten unterschiedliche Standards zudem das Risiko der Rechtsunsicherheit mit sich bringen. Hierdurch könnten insbesondere die Zulieferbetriebe für Großunternehmen beeinträchtigt werden. Besonders gravierend sei es, wenn taxonomiepflichtige Unternehmen die bereitzustellenden Informationen auch entlang ihrer Lieferkette abfragen würden.

Auch **UVN** meint, dass die freiwillige Berichterstattung durch unterschiedliche Standards möglicherweise dadurch verkompliziert werden könnte, dass bestimmte Informationen innerhalb der Lieferkette abgefragt werden würden. Wenn ein KMU als „first mover“ vorausschauend freiwillige Berichtspflichten im Unternehmen umsetzt, dann sei es nur sinnvoll, wenn dies grundsätzlich dem

gleichen Schema folgt. Zudem sollte auch nach Ansicht von **UVN** zwischen Standards, die für eine verpflichtende und die für eine freiwillige Berichterstattung gelten, unterschieden werden.

Nach Auffassung von **IHKN** sollten die angedachten Berichtsstandards proportional zum Regelungszweck und zur Unternehmensgröße sowie der Erfahrung in der Berichterstattung ausgestaltet sein. Wünschenswert sei ein Rahmenwerk mit fest definierten Kennzahlen, um Vergleichbarkeit über wiederkehrende Kennzahlen – vor allem in den ökologischen Dimensionen der Nachhaltigkeit – zu ermöglichen. Darüber hinaus sollten die Vorgaben laut **IHKN** nicht zu eng gefasst sein. Es sollte eine gute Balance zwischen quantitativen und qualitativen Kennwerten bestehen. Bestenfalls werden dabei zugleich Verknüpfungen zu von in KMU bereits oftmals angewandten Instrumenten des Umwelts- und Nachhaltigkeitsmanagements (wie zum Beispiel EMAS) hergestellt. Mit Blick auf die deutliche Ausweitung der Berichtsinhalte schein insbesondere auch das Beibehalten der bisher gültigen „Comply-or-Explain-Regel“ essenziell, gemäß der zu begründen ist, falls zu einem der erforderlichen nicht-finanziellen Aspekte keine Aussage getroffen wird, so **IHKN**. Wichtig sei gemäß **IHKN** zudem, dass bei der Erstellung von Standards eine internationale Perspektive und Harmonisierung der Nachhaltigkeitsberichterstattung sichergestellt werde, um die internationale Anschlussfähigkeit zu gewährleisten. Von großer Bedeutung sei dabei die Kohärenz von Initiativen und Standards, da alle Anforderungen, Themen und Kennzahlen dieser Initiativen in Unternehmen abgebildet werden müssen und nicht kongruente Anforderungen zu großen Umsetzungsproblemen führen würden, betont **IHKN**.

Allgemein gibt die Deutsche Kreditwirtschaft in ihrer Stellungnahme aus dem vergangenen Jahr diesbezüglich ferner zu bedenken, dass die Kreditinstitute in Abhängigkeit vom Detaillierungsgrad der Berichtsstandards aufwendige Berichts- und Complianceprozesse etablieren müssten. Die **Clearingstelle** schließt sich im Sinne der Bürokratievermeidung daher der Auffassung der Deutschen Kreditwirtschaft sowie der Beiratsmitglieder an und ist wie diese der Meinung, dass es insgesamt besser wäre, mit wenigen einfachen und klar definierten Parametern bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu beginnen, wodurch auch die Akzeptanz für diese erhöht werden könnte²⁵.

Außerdem könnte in Erwägung gezogen werden, den „IFRS-Standard“ der International Sustainability Standards Board (ISSB) als Basis für die Nachhaltigkeitsberichterstattung heranzuziehen. Der **Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. (BDI)** weist in diesem Zusammenhang (wie auch die **IHKN**) darauf hin, dass *international tätige Unternehmen* aufgrund der CSRD-Berichterstattung nunmehr nicht nur den Vorschriften der CSRD, sondern eben auch dem IFRS-Standard folgen müssten und die Vorgehensweise, die Standards zu vereinheitlichen, dazu beitragen würde, bei den Unternehmen Kosten und Verwaltungsaufwand zu vermeiden²⁶. Auch **UVN** meint, dass gerade bei global agierenden Unternehmen unterschiedliche Standards die Komplexität und den bürokratischen Aufwand erhöhen würden. Es ist jedoch nicht wahrscheinlich, dass die EU-Kommission den IFRS-

²⁵ vgl. Die Deutsche Kreditwirtschaft, Stellungnahme zum Richtlinienvorschlag der Europäischen „Corporate Sustainability Reporting Directive“ (CSRD) vom 04.06.2021, online abrufbar unter: <https://die-dk.de/themen/stellungnahmen/stellungnahme-zum-richtlinienvorschlag-der-europaischen-kommission-corporate-sustainability-reporting-directive-csrd/>, Datum des letzten Abrufs: 18.05.2022.

²⁶ BDI, Position, Sustainability Reporting, CSRD, The new Corporate Sustainability Reporting Directive, 14.07.2021, S. 3.

Standard heranzieht, da sie laut **FBN** ein „Weniger“ zu den beabsichtigten Nachhaltigkeitsstandards darstellen würden und außerdem bekanntermaßen derzeit bereits europäische Standards von der ERFRAG erarbeitet werden. Ferner ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass aus Sicht der EU-Kommission die Möglichkeit gegeben ist, dass sich einige weltweit tätige Unternehmen auch freiwillig für die Anwendung der verbindlichen EU-Weiten Standards entscheiden. Außerdem werden laut dieser auch in anderen Rechtsordnungen entsprechende Nachhaltigkeitsinitiativen beabsichtigt, so dass sich die Wettbewerbsfähigkeit zukünftig verbessern dürfte, wenn die EU-Standards als Vorbild für globale Standards herangezogen werden²⁷.

Da es bei den Informationsgrundsätzen der bisherigen Nachhaltigkeitsberichterstattung teilweise bei „weniger aussagekräftigen Schlagworten“ bleibt, sollten sich diese ferner aus dem Sinn und Zweck der Norm ableiten. Hierzu müsste ermittelt werden, welcher Adressatenkreis mit einer Nachhaltigkeitsberichterstattung angesprochen werden soll, das heißt, welche Informationen für welchen Adressaten (zum Beispiel Investorinnen und Investoren, Kundinnen und Kunden, etc.) von Interesse beziehungsweise relevant sind²⁸.

Die Deutsche Kreditwirtschaft meint, dass sich der DNK für rein national tätige Unternehmen als besonders geeignetes und praxisnahes Rahmenwerk erwiesen habe²⁹. Auch die **Clearingstelle** vertritt die Auffassung, dass es sinnvoll sein könnte, wenn Unternehmen, die ausschließlich in Deutschland tätig sind und freiwillig einer CSR-Berichterstattung nachkommen wollen, auch weiterhin die Möglichkeit haben, den DNK und gegebenenfalls andere Standards anzuwenden. Hierbei sollte allerdings darauf geachtet werden, dass die Anbieter bei den Standards nicht nur von demselben Adressatenkreis ausgehen, sondern auch alle erforderlichen Nachhaltigkeitsaspekte berücksichtigen, damit eine Einheitlichkeit und die – auch von **IHKN** geforderte – Vergleichbarkeit der Berichte gewährleistet ist³⁰.

Die EU-Taxonomie-Verordnung (EU) 2020/852 verweist zudem auf die Bilanzrichtlinie (2013/34/EU), die festlegt, welche Unternehmen zur Veröffentlichung einer nicht-finanziellen Erklärung verpflichtet sind. Durch die CSRD soll der Kreis der Unternehmen, die der Verpflichtung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung erweitert werden, so dass danach, nach der EU-Taxonomie, die gleichen Unternehmen berichtspflichtig sind, wie nach der CSRD und auch eine Einbettung der Berichtspflichten vorgesehen ist. Im Hinblick auf die bisherigen Erfahrungen der Mitglieder beziehungsweise Mitgliedsunternehmen teilte **FBN** mit, dass Taxonomien häufig zu Abbildungen führen würden, die den tatsächlichen Gegebenheiten nicht gerecht würden. Diese könnten aber mit Hilfe von künstlicher Intelligenz (KI) ständig verbessert werden und dann auch entlastend wirken. Hier sollte aus Sicht der **Clearingstelle** aber darauf geachtet werden, dass die jeweiligen Standards nicht zu

²⁷ Arbeitsunterlage der Kommissionsdienststellen - Bericht über die Folgenabschätzung („Zusammenfassung“), Begleitunterlage zum Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinien 2013/34/EU, 2004/109/EG und 2006/43/EG sowie der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen, S. 4, online abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021SC0151&from=DE>, Datum des letzten Abrufs: 12.05.2022.

²⁸ Berndt/Will/Gutt, Nachhaltigkeit für Rechnungslegung berechenbar machen, Artikel in der Börsen-Zeitung vom 18. Mai 2022.

²⁹ Die Deutsche Kreditwirtschaft, Stellungnahme zum Richtlinienvorschlag der Europäischen „Corporate Sustainability Reporting Directive“ (CSRD) vom 04.06.2021, online abrufbar unter: <https://die-dk.de/themen/stellungnahmen/stellungnahme-zum-richtlinienvorschlag-der-europaischen-kommission-corporate-sustainability-reporting-directive-csrd/>, Datum des letzten Abrufs: 18.05.2022.

³⁰ vgl. Berndt/Will/Gutt, Nachhaltigkeit für Rechnungslegung berechenbar machen, Artikel in der Börsen-Zeitung vom 18. Mai 2022.

oft weiterentwickelt und nicht in ihrem Kern verändert werden, da dies zu (weiterer) Rechtsunsicherheit und Unklarheit bei den betroffenen Unternehmen führen könnte, die es zu vermeiden gilt.

Ein Parallellauf der CSRD- sowie der Taxonomie-Berichtspflichten wäre aus Sicht der **Clearingstelle** zu begrüßen und müsste sichergestellt werden, da dieser ermöglicht, bürokratischen Aufwand und Kosten zu reduzieren, weil Unternehmen die Daten bereits zu erheben haben und diese daher vorliegen sollten. Gleichwohl sollte hier berücksichtigt werden, dass nicht die Anforderungen der einen Berichtspflicht über die der anderen hinausgehen und ein Gleichlauf gewährleistet bleibt.

Das Ansinnen der EU-Kommission langfristig branchenspezifische Berichtsstandards festzulegen ist nach Ansicht der **Clearingstelle** ebenfalls positiv, sofern hier im Rahmen der freiwilligen Berichterstattung nur eine überschaubare Anzahl einzelner, einschlägiger Informationen abgefragt wird. Für ein KMU, welches beispielsweise im Bereich der Stahlindustrie tätig ist, sind vermutlich auch andere Kriterien im Hinblick auf Nachhaltigkeitsaspekte relevant, als für Unternehmen, welche zum Beispiel im Holzhandel tätig sind.

Bürokratischer Aufwand könnte auch über das Zurückgreifen auf Sekundärdaten, die im Rahmen von Zertifizierungen oder anderen Erhebungen bereits gesammelt wurden, vermieden oder zumindest gesenkt werden.

FBN teilte auf Nachfrage außerdem mit, dass die Idee einer Zertifizierung des Nachhaltigkeitsberichtes grundsätzlich ein gangbarer Weg wäre, um bürokratische Aufwände bei den Unternehmen zu minimieren, insbesondere da so auch eine regelmäßige Anpassung der Standards auf die aktuell vorherrschende Situation und mithin eine laufende Evaluierung dieser möglich wäre.

d. Wie könnten Unterstützungsangebote für KMU aussehen und wie kann eine entsprechende Expertise aufgebaut werden?

Auch wenn sich die Frage, welches Rahmenwerk sich bei der erstmaligen Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichtes am besten für ein Unternehmen eignet, aufgrund der verbindlichen Vorgaben durch die CSRD zukünftig nicht mehr stellen wird, könnte es aus Sicht der **Clearingstelle** zum Beispiel sinnvoll sein, rechtzeitig eine Organisation zu gründen/zu benennen, die als Dienstleisterin Unternehmen, die zur CSRD-Berichterstattung verpflichtet sind oder die freiwillig Bericht erstatten möchten (oder aufgrund des Lieferkettendrucks müssen), Hilfestellung bei der Umsetzung anbietet (wie zum Beispiel die Monitoring-Organisationen im Zusammenhang mit der Verordnung (EU) Nr. 995/2010 des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 20. Oktober 2010 über die Verpflichtung von Marktteilnehmern, die Holz und Holzzeugnisse in Verkehr bringen, sog. EU-Holzhandelsverordnung).

FBN merkte hinsichtlich dieser Idee an, dass fraglich sei, wer die Kosten dafür übernehmen soll, da eine solche Organisation auch mit entsprechender personeller Expertise ausgestattet werden müsste.

Zudem könne im Vorneherein nicht sichergestellt werden, dass die Ergebnisse allgemein anerkannt und deshalb auch angewendet werden. Mit der Gründung seien also etliche Risiken verbunden. **UVN** meint, dass Unternehmen begleitet und an die Hand genommen werden sollte, so dass der Vorschlag für gut befunden wurde.

Sowohl **LHN** als auch **UVN** halten die Anfertigung von erläuternden Leitfäden als unzureichend. Diese können aufgrund der Komplexität der Berichtspflichten nicht gewährleisten, dass eine angemessene Umsetzung der Berichtspflichten erfolgen könne. Vielmehr sei eine enge Beratung in der Praxis hierfür erforderlich. Den Unternehmen muss es möglich sein, Fragen zu stellen und Ansprechpersonen zu kontaktieren. Ein Leitfaden könnte wenn überhaupt nur ergänzend Hilfestellung bieten.

Auf die Frage der **Clearingstelle** danach, welche Hilfestellungen es geben müsste, damit Unternehmen adäquat auf die CSRD vorbereitet werden, teilte **LHN** mit, dass grundsätzlich die bürokratischen Belastungen für Handwerksbetriebe nicht weiter steigen dürften, sondern vielmehr Entlastungen erforderlich seien. Im Hinblick auf die CSRD sollten Handwerksbetriebe Unterstützung bei der Erstellung von Unterlagen für die entsprechenden Unterrichtseinheiten in der Meister-/Meisterinnen-Ausbildung sowie bei der (Branchen-) Erprobung von Nachhaltigkeitsnavigator und E-Tool der Mittelstandsinitiative sowie weiteren von den Handwerksorganisationen entwickelten Instrumenten erhalten. Zudem sollte die Förderquote für BIT und organisationseigene Beraterinnen und Berater erhöht werden.

LHN zufolge sei eine frühzeitige Sensibilisierung der Betriebe durch Informationsangebote und Beratungen notwendig. Gleichzeitig müssten die bereits existierenden Beratungsstrukturen der Handwerksorganisationen verstärkt gefördert werden, damit Betriebe gezielt beraten und unterstützt werden können.

Auch **UVN** meint, dass Informationsveranstaltungen, Workshops und Wissensvermittlung jeglicher Art erforderlich seien, um den Unternehmen angemessen einen ersten Überblick über die CSRD-Anforderungen zu geben. **UVN** versuche derzeit bereits selbst durch die Online-Veranstaltungsreihe „Sustainable Finance in Häppchen“ zu diesen Themen in kurzen Formaten zu informieren. Des Weiteren seien kurze, zusammenfassende Veröffentlichungen, geplant, die niedrigschwellig aufklären. Aus Sicht von **UVN** könnten Work-Shop-Formate für Unternehmen hilfreich sein, um Know How aufzubauen.

IHKN stellt dar, dass es für Unternehmen hilfreich sein könnte, sich bei der Strukturierung ihres Berichts an einem der offiziell anerkannten Rahmenwerke (unter anderem GRI) zu orientieren und dabei mit den dort verfügbaren Hilfs-Dokumenten zur Erstellung des Berichts zu arbeiten. Nach Einschätzung der der **IHKN** rückmeldenden Unternehmen seien diese gut einsetzbar, weil sie für jedes zu berichtende Thema Hinweise zu Pflicht-Angaben und Empfehlungen zu weitergehenden Angaben machten. Unabhängig von dem anzuwendenden Rahmenwerk wäre es gemäß der **IHKN** sinnvoll, wenn auch der CSRD-Standard mit vergleichbarem Hilfsmaterial aufwarten könne. Ein weiteres wichtiges Beratungsfeld für KMU dürfte nach Ansicht von **IHKN** die Aufstellung des Arbeitsteams sein, dass sich mit den CSRD-Themen befasst. Hierbei gehe es beispielsweise darum, ob und wenn ja, wie zentral

angesiedelte Nachhaltigkeitsbeauftragte auf ein interdisziplinäres Team aus Verantwortlichen für Nachhaltigkeit zugreifen könne.

IV. Votum

Die **Clearingstelle** hat die aufgeworfenen Fragen zur CSRD im Rahmen einer beratenden Stellungnahme gemäß § 31a Abs. 2 S. 3 GGO mit Blick auf die bürokratischen Lasten für KMU geprüft und kommt diesbezüglich zu folgendem Ergebnis:

Da davon auszugehen ist, dass niedersächsische KMU von den Regelungen der CSRD in Teilen nicht nur unmittelbar, sondern überwiegend auch mittelbar betroffen sein werden, sollte nach Auffassung der **Clearingstelle** im Hinblick auf die CSRD

- auf eine **Ausweitung des Kreises der berichtspflichtigen Unternehmen sowie der Berichtspflicht verzichtet werden**, um eine Entstehung von zusätzlichem Aufwand für die Dokumentation und die Information sowie die damit einhergehenden Kosten für die Erstellung, Prüfung und Veröffentlichung der Nachhaltigkeitsinformationen zu vermeiden.
- Unternehmen, das heißt insbesondere unmittelbar sowie mittelbar betroffene KMU, die einer CSR-Berichtserstattung freiwillig nachkommen, **freigestellt werden, ob die geforderten Informationen in einem separaten Nachhaltigkeitsbericht**, der
 - entweder auf der Website des Unternehmens oder
 - alternativ in dem Anhang zum Geschäftsbericht veröffentlicht werden könnte,**oder in den Lagebericht aufgenommen werden.**
- den Unternehmen ferner zur Vermeidung von Kosten und zeitlichen Aufwänden ermöglicht werden, die Nachhaltigkeitsberichte über ein **gängiges Daten-Format**, zum Beispiel in Form einer PDF-Datei, zu veröffentlichen beziehungsweise einzureichen.
- auf eine **verpflichtende Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte verzichtet werden**, hilfsweise den Unternehmen freigestellt werden, welche Voraussetzungen an die Prüfung gestellt werden sollten, insbesondere ob diese eine Prüfung lediglich unter „begrenzter Prüfsicherheit“ durchführen lassen und ob die Prüfung von Abschlussprüferinnen und Abschlussprüferinnen oder von Personen/Unternehmen durchgeführt wird, die sich auf die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten spezialisiert haben.

Bei der **Erarbeitung von Standards zur Erfüllung der Berichtspflichten** sollte nach Ansicht der **Clearingstelle**

- die beabsichtigte **Unterscheidung zwischen verpflichtender und freiwilliger Berichterstattung** weiterhin verfolgt werden.
- mit **wenigen, einheitlichen, einfachen und klar definierten Parametern** bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung begonnen (wodurch es möglich ist, auch die Akzeptanz für diese zu erhöhen) und anschließend – wie beabsichtigt – **einige ergänzende branchenspezifische Standards** entwickelt werden.
- auf die **Umsetzbarkeit beziehungsweise Praktikabilität geachtet werden**, indem
 - die tatsächlichen Umsetzungsmöglichkeiten der konkreten Berichtspflichten in den KMU Berücksichtigung finden, um eine **überproportionale Belastung** der KMU zu vermeiden.
 - eine **Balance zwischen qualitativen und quantitativen Kennzahlen** sichergestellt wird.
 - insbesondere **Daten, die ohnehin bereits bei den Unternehmen vorliegen** beziehungsweise erhoben werden, im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung Berücksichtigung finden.
 - **Daten, die bereits bei staatlichen Stellen** vorliegen, nicht abermals bei den KMU angefordert werden.
 - möglichst nur Daten angefordert werden, die von den Unternehmen **schnell und einfach ermittelt sowie einer Bewertung unterzogen werden können**.
 - ein **Parallellauf der CSRD- sowie der Taxonomie-Berichtspflichten hergestellt und gewährleistet** wird und die Anforderungen der einen nicht über die der anderen Berichtspflicht hinausgeht.
 - hinsichtlich des Umfangs der Berichterstattung beziehungsweise der zu erteilenden Informationen auf den **Sinn und Zweck der Informationen sowie die jeweiligen Adressaten abgestellt wird**.
 - **bereits etablierte Standards**, wie zum Beispiel DNK, herangezogen, einem Praxiseck mit Unterstützung von KMU unterzogen und diese weiter vereinfacht werden.

Die **Clearingstelle** plädiert dafür,

- dass, sofern es bei einer Verortung des CSRD-Berichts im Lagebericht bleiben sollte, zwingend eine **Klarstellung** dahingehend erfolgt, ob nunmehr hierdurch alle Unternehmen (auch diejenigen, die von der Pflicht zur Anfertigung eines Lageberichts bislang ausgeschlossen waren) einen Lagebericht zu erstellen haben.
- dass KMU grundsätzlich in der Lage sein sollten, eigenständig **Nachhaltigkeitsinformationen rechtssicher zu erstellen**, ohne zwingend die Expertise Dritter in Anspruch nehmen zu müssen.
- dass **KMU mit einfachen und bürokratiearmen sowie kostengünstigen Instrumenten zur Berichterstattung unterstützt werden** (zum Beispiel Online-Tools, Software, EU-Organisation, ergänzende, erläuternde Leitfäden, Förderung von Beratungsstrukturen/-angeboten, Einführung von Gütesiegeln oder Zertifizierungsverfahren).

Außerdem sollte von der EU-Kommission

- die „**One-in-one-out**“-Regelung **berücksichtigt** werden, um betroffene Unternehmen zumindest an anderer Stelle von bürokratischen Lasten zu verschonen (sofern dies bisher noch nicht erfolgt ist) sowie
- der **Wissenstransfer zur CSR-Berichterstattung** auch zwischen den EU-Ländern gefördert werden.