

Gutachterliche Stellungnahme

**Untersuchung zur Umsetzung der „CSR-Richtlinie“ in Deutschland
unter Berücksichtigung der Initiative „Deutscher Nachhaltigkeitskodex“**

erstellt im Auftrag der

Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH

und dem

Rat für nachhaltige Entwicklung

von Rechtsanwalt

Andreas Hecker, LL.M. oec.

Düsseldorf, 21. Mai 2015

INHALT

1. Gutachtauftrag	3
2. Executive Summary	4
3. Hintergrund	6
4. Stellungnahme	10
5. Dokumentenverzeichnis.....	27

1. Gutachtauftrag

Wir wurden vom Rat für nachhaltige Entwicklung („RNE“) gebeten, im Rahmen einer gutachterlichen Stellungnahme die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Umsetzung der aus der Richtlinie 2014/95/EU („**CSR-Richtlinie**“) folgenden Berichtspflicht über nichtfinanzielle Informationen ins deutsche Recht zu untersuchen. Hierbei sollte insbesondere der Deutschen Nachhaltigkeitskodex („**DNK**“) berücksichtigt werden. Folgende Aspekte wurden untersucht:

- 1.1 Vergleich der inhaltlichen Anforderungen der EU-Berichtspflicht an die Nichtfinanzielle Erklärung mit den Transparenzanforderungen des DNK
- 1.2 Darstellung der bisherigen Berichtspflichten zu Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren im deutschen Recht und von Ausgestaltungsmöglichkeiten für die Vorschriften zur Umsetzung der EU-Berichtspflicht
- 1.3 Anforderungen und Gestaltungsmöglichkeiten hinsichtlich eines Befreiungsvorbehalts von der Berichtspflicht durch Abgabe gesonderter (Nachhaltigkeits-)Berichte
- 1.4 Herausforderungen bezüglich einer gesetzlichen Regelung zur inhaltlichen Prüfung von Nichtfinanziellen Erklärungen gemäß der CSR-Richtlinie
- 1.5 Möglicher Nutzen des DNK im Hinblick auf die informelle Kettenwirkung der Berichtspflicht auf kleine und mittlere Unternehmen

2. Executive Summary

- 2.1 Zwischen den inhaltlichen Anforderungen der CSR-Richtlinie an die „Nichtfinanzielle Erklärung“ und den Anforderungen des DNK an eine Nachhaltigkeitsberichterstattung bestehen große Übereinstimmungen. Sämtliche CSR-Belange, über die im Rahmen der Nichtfinanziellen Erklärung mindestens zu berichten ist, finden in den DNK Kriterien 11 – 20 wieder. Aufgrund der unterschiedlichen Konzepte gibt es bei den inhaltlichen Anforderungen aber auch Unterschiede. So enthält der DNK Vorgaben für einen „Allgemeinen Teil“ des Nachhaltigkeitsberichts zu Strategie, Prozessmanagement und Risiken. Die CSR-Richtlinie kennt einen solchen „Allgemeinen Teil“ nicht bzw. allenfalls im Hinblick auf eine Darstellung des Geschäftsmodells oder einzelner Leistungsindikatoren. Sie stellt dafür inhaltliche bzw. methodische Anforderungen an die Darstellung zu den einzelnen CSR-Belangen im Hinblick auf Strategie, Prozessmanagement und Risiken. Bei einer Anwendung des DNK zur Erstellung einer Nichtfinanziellen Erklärung im Sinne der Richtlinie ist deshalb darauf zu achten, dass neben den allgemeinen Aussagen zu Strategie, Prozessmanagement und Risiken entsprechende Aussagen zu den einzelnen CSR-Belangen und damit zu den DNK Kriterien 11-20 gemacht werden. Mit einer umfassenden Berichterstattung anhand des DNK können die von der CSR-Richtlinie aufgestellten inhaltlichen Anforderungen vollständig erfüllt werden. Hilfreich für Anwender kann es in diesem Zusammenhang sein, wenn im DNK klargestellt wird, dass bei der Berichterstattung anhand des DNK – insbesondere bei den von der CSR-Richtlinie betroffenen Unternehmen – bei den Angaben zu den Kriterien 11-20 folgende Informationen veröffentlicht werden: Konzept des Unternehmens zum jeweiligen Kriterium einschließlich der angewandten Due-Diligence Prozesse, dem Ergebnis dieses Konzepts, den wesentlichen Risiken in Bezug auf die Kriterium und der Handhabung dieser Risiken.
- 2.2 Bei der Umsetzung der Berichtspflicht ist zu beachten, dass die bereits existierenden Regelungen zur Berichterstattung über Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren im deutschen Recht, insbesondere die §§ 289 Abs. 3, 315 Abs. 1 Satz 4 HGB, nicht ersetzt werden können. Die hiermit geregelte Berichtspflicht besteht für die bisher erfassten Unternehmen fort. Es bedarf zur Umsetzung der Berichtspflicht insoweit zusätzlicher Regelungen im Handelsgesetzbuch. Aufgrund des Regelungsumfangs bietet sich – vergleichbar dem § 289a HGB für die Erklärung zur Unternehmensführung – ein neuer Paragraph (§ 289b HGB) zur Normierung der Nichtfinanziellen Erklärung an. Aus der CSR-Richtlinie folgt ein Katalog konkreter Pflichtinhalte der neuen Vorschrift sowie eine Liste von Punkten, bei denen die Mitgliedstaaten ein Wahlrecht bei der Umsetzung der CSR-Richtlinie haben. Bei der Ausübung der dem Gesetzgeber zur Verfügung stehenden Wahlrechte gibt es einen weitreichenden Gestaltungsspielraum (vgl. Ziffer 4.3, Ziffer 4.4). Der Gesetzgeber ist somit bei der Umsetzung der CSR-Richtlinie aufgefordert zu jedem Wahlrecht sowohl das „Ob“ als auch das „Wie“ der Ausübung zu prüfen. Die Vorgaben zur Berichterstattung über Diversitätskonzepte sind nicht innerhalb dieser Neuregelung umzusetzen, sondern in § 289a Abs. 2 HGB einzufügen, da diese Berichtspflicht die Erklärung zur Unternehmensführung betrifft.
- 2.3 Der Befreiungsvorbehalt überlässt den Mitgliedstaaten eine weitreichende Gestaltungsmöglichkeit zur Frage, wie die Berichtspflicht der CSR-Richtlinie tatsächlich umgesetzt wird. Im weitest gehenden Fall können Mitgliedstaaten Berichte außerhalb der Lageberichte zulassen, die nicht die inhaltlichen Anforderungen der CSR-Richtlinie an die Nichtfinanzielle Erklärung erfüllen. Soweit sich der Gesetzgeber für die Einführung des Befreiungsvorbehalts entscheidet, kann er auf die Erfahrungen zur Befreiungsmöglichkeit in § 289a Abs. 1 Satz 2, 3 HGB zurückgreifen. Vor einer Umsetzung sind unterschiedliche Aspekte abzuwägen. Hierzu gehört die Frage nach dem Ziel einer solchen Regelung sowie deren Vor- bzw. Nachteilhaftigkeit, die Reichweite des Befreiungsvorbehalts, die Berücksichtigung des Integrated Reporting Ansatzes sowie die Beachtung der fortbestehenden Berichtspflicht über Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren gemäß Art. 19 Abs. 1 Unterabsatz 3 EU-Bilanzrichtlinie.

- 2.4 Auch beim Wahlrecht zur Regelung einer inhaltlichen Prüfungspflicht überlässt der Europäische Gesetzgeber den Mitgliedstaaten eine weitreichende Entscheidungskompetenz. Wie bei der Frage des Befreiungsvorbehalts kann der deutsche Gesetzgeber seine Erfahrungen zur Erklärung zur Unternehmensführung heranziehen. Dies gilt sowohl für die Ausgestaltungsmöglichkeiten wie auch für die Frage, ob fehlerhafte Nichtfinanzielle Erklärungen ohne inhaltliche Prüfungspflicht sanktionslos gestellt werden, was aufgrund der Vergleichbarkeit zur „Erklärung zur Unternehmensführung“ gemäß § 289a HGB in zivilrechtlicher und in strafrechtlicher Sicht verneint werden muss. Bei der Frage, ob und wie eine inhaltliche Prüfungspflicht ausgestaltet werden kann, sind diverse Aspekte in den Blick zu nehmen. Diese betreffen u.a. das Ziel der Prüfung, die Art des Prüfers, die Kompetenz bei der Auswahl des Prüfers, die Festlegung eines Prüfungsstandards, den Umfang der Prüfung, die zeitliche Abstimmung mit der Abschlussprüfung, die Rechtsfolgen und Kosten der Prüfung.
- 2.5 Aufgrund der CSR-Richtlinie wird sich der Trend verstärken, dass entlang von Lieferketten und Vertragsbeziehungen Informationen zu CSR-Belangen auch von kleinen und mittleren Unternehmen („**KMU**“) angefordert werden, ohne dass diese einer gesetzlichen CSR-Berichtspflicht unterliegen. Hier stehen kleine und mittlere Unternehmen vor der Situation, dass sie im Rahmen von Codes of Conduct unterschiedlichen Vertragspartnern unterschiedliche Informationen zukommen lassen sollen. Hilfreich wäre es, insoweit einen von allen Beteiligten akzeptierten, freiwilligen Berichtsstandard für solche Informationen vorzugeben. Dies könnte, insbesondere aufgrund der Handhabbarkeit und der bereits vorliegenden Hilfestellungen für KMU, der DNK sein. Wesentlich für eine solche Funktion ist allerdings die Akzeptanz und Anwendung des DNK auf Ebene der nach der CSR-Richtlinie berichtspflichtigen Unternehmen.

3. Hintergrund

3.1 Aktuelle Gesetzeslage im deutschen Recht

Seit mehr als 10 Jahren finden sich in §§ 289 Abs. 3, 315 Abs. 1 Satz 4 HGB¹ Regelungen zur Berichterstattung über sogenannte „Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren“ im (Konzern-) Lagebericht.² Diese Veröffentlichungspflichten richten sich gemäß §§ 289 Abs. 3, 315 Abs. 1 Satz 4, 340a Abs. 1, 341a Abs. 1 HGB an große Kapitalgesellschaften im Sinne von § 267 Abs. 3 HGB³, Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen sowie an Konzerne. Die betroffenen Unternehmen haben über „Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren“⁴ zu berichten, soweit diese für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder die Lage von Bedeutung sind. Entsprechend der Vorgaben in Art. 46 Abs. 1 lit. b) EG-Bilanzrichtlinie, Art. 36 Abs. 1 EG-Konzernabschlussrichtlinie werden in §§ 289 Abs. 3, 315 Abs. 1 Satz 4 HGB beispielhaft Informationen zu Umwelt- und Arbeitnehmerbelangen genannt, über die berichtet werden soll.

Die Berichterstattung im (Konzern-)Lagebericht ist gemäß § 317 Abs. 2 HGB in die Prüfung des Abschlussprüfers einzubeziehen. Der Abschlussprüfer hat festzustellen, ob die Ausführungen zu den Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren dazu beitragen, eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Unternehmens zu vermitteln.⁵ Konkretisierungen zu dieser Berichtspflicht, insbesondere zu weiteren Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, finden sich u.a. im Deutschen Rechnungslegungsstandard Nr. 20 (DRS 20) des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee⁶ unter den Ziffern 107, 108, K227, K229, B27 und, B28.⁷

Entsprechend der EG-Bilanzrichtlinie und der EG-Konzernabschlussrichtlinie sehen die §§ 289 Abs. 3, 315 Abs. 1 Satz 4 HGB keinen Befreiungsvorbehalt vor, nach welchem eine Berichterstattung außerhalb des (Konzern-)Lageberichts möglich wäre. Als Bestandteil des (Konzern-)Lageberichts sind die Informationen für jedermann auf www.bundesanzeiger.de und

¹ In **Anlage 1** findet sich eine Übersicht folgender Normen: §§ 289, 289a, 315, 317 HGB.

² § 289 Abs. 3 HGB beruht auf Art. 46 Abs. 1 Unterabsatz 3 EG-Bilanzrichtlinie i.d.F. der Richtlinie 2003/51/EG („**EG-Bilanzrichtlinie**“); § 315 Abs. 1 Satz 4 HGB beruht auf Art. 36 Abs. 1 EG-Konzernabschlussrichtlinie i.d.F. der Richtlinie 2003/51/EG („**EG-Konzernabschlussrichtlinie**“). Die Richtlinie 2003/51/EG heißt im Volltext: „Richtlinie 2003/51/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2003 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/EWG, 86/635/EWG und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, von Banken und anderen Finanzinstituten sowie von Versicherungsunternehmen“, ABl. L 178/16 v. 17.7.2003.

³ Große Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei folgenden Merkmale überschreiten: 19.250.000 EUR Bilanzsumme, 38.500.000 EUR Umsatzerlöse, 250 Arbeitnehmer sowie kapitalmarktorientierte Gesellschaften im Sinne von § 264d HGB. Aufgrund der EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU gelten künftig Schwellenwerte von 20 Mio. EUR (Bilanzsumme) und 40 Mio. EUR (Umsatzerlöse). Personengesellschaften im Sinne von § 264a HGB sind großen Kapitalgesellschaften gleichgestellt soweit sie ebenfalls die vorstehenden Voraussetzungen an Umsatz bzw. Bilanzsumme und Arbeitnehmerzahl erfüllen.

⁴ Der Begriff „Nichtfinanzieller Leistungsindikator“ ist weder in der Richtlinie 2003/51/EG noch in § 289 Abs. 3 HGB definiert. Entsprechend Erwägungsgrund 9 RiLi 2003/51/EG werden in der dt. Kommentarliteratur zu § 289 Abs. 3 HGB „nichtfinanzielle Leistungsindikatoren“ als Informationen zu ökologischen, sozialen und ggf. weitere Belangen verstanden. Vgl. hierzu: Velte, NZG 2014, 1046 (mit Verweis auf die Gesetzesbegründung); Lange, in: MünchKomm HGB, 3. Aufl., § 289 Rn. 127; Kleindiek, in: MünchKomm Bilanzrecht, § 289, Rn. 104; Böcking/Gros, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, 3. Aufl., § 289, Rn. 22. Im DNK wird der Begriff Leistungsindikator enger, für quantifizierbare Leistungsindikatoren verwendet, siehe hierzu: *Rat für nachhaltige Entwicklung*, Der Deutsche Nachhaltigkeitskodex, 2. Aufl., Seite 7.

⁵ Ebke, in: MünchKomm HGB, 3. Aufl., § 317, Rn. 74; Velte, NZG 2014, 1046 (1047).

⁶ Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee ist eine nationale Standardisierungsorganisation, die am 1998 durch das Bundesministerium für Justiz als privates Rechnungslegungsgremium i.S.v. § 342 HGB anerkannt wurde. Weitere Informationen zum DRSC sind unter folgender Internetadresse abrufbar: www.drsc.de

⁷ DRS 20, 107 nennt als Beispiele für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren: Kundenbelange, Umweltbelange, Arbeitnehmerbelange, Indikatoren zur Forschung und Entwicklung und gesellschaftliche Reputation des Konzerns.

www.unternehmensregister.de kostenlos abrufbar. Darüber hinaus veröffentlichen börsennotierte Gesellschaften gemäß §§ 124a Satz 1 Nr. 3, 175 Abs. 2 AktG ihre Finanzberichte mit den darin enthaltenen Informationen über Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren auf ihren Internetseiten. Im Gegensatz zur Berichterstattung zu Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren ist – ausgehend von der Änderungsrichtlinie 2006/43/EG – in § 289a Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB für die Erklärung zur Unternehmensführung ein Befreiungsvorbehalt verankert. Hiernach besteht die Möglichkeit, die Erklärung zur Unternehmensführung außerhalb des Lageberichts auf der Internetseite der betroffenen Unternehmen bekannt zu machen und im Lagebericht darauf hinzuweisen.⁸ Hierbei ist zu beachten, dass sich die inhaltlichen Anforderungen an die Erklärung zur Unternehmensführung und damit deren inhaltliche Qualität unabhängig vom Veröffentlichungsort nicht unterscheiden. Beide vom Gesetzgeber zugelassenen Berichtswege haben sich in der Praxis etabliert.

3.2 Freiwillige Nachhaltigkeitsberichterstattung und Berichtsprüfung

Neben der Berichtspflicht zu Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren im (Konzern-)Lagebericht, gibt es derzeit eine vielfältige Praxis der Nachhaltigkeitsberichterstattung in freiwilligen Nachhaltigkeitsberichten. Entsprechende Berichte werden auf Basis internationaler und nationaler Rahmenwerke erstellt. Unternehmen können ihre Nachhaltigkeitsberichte extern prüfen lassen. Ihre Veröffentlichung erfolgt überwiegend auf den Internetseiten der berichtenden Unternehmen sowie teilweise auf den Internetseiten der Rahmenwerke.

Der DNK ist ein Vergleichsrahmen für Nachhaltigkeitsmanagement, der vom RNE, einem von der Bundesregierung eingesetzten Gremium, im Rahmen eines Stakeholder Prozesses entwickelt und am 13. Oktober 2011 beschlossen wurde.⁹ Er dient Unternehmen als freiwilliges Berichterstattungsinstrument für (Nachhaltigkeits-)Informationen und wurde zuletzt im Jahr 2014 überarbeitet.¹⁰ Neben der deutschsprachigen Version sind auch französische, englische und griechische Fassungen erhältlich. Unternehmen, die anhand des DNK über nichtfinanzielle Indikatoren berichten, können diese Berichte auf der eigenen Internetseite sowie auf einer eigens für den DNK installierten Internetseite veröffentlichen.¹¹

Neben dem DNK existieren zahlreiche weitere internationale Rahmenwerke anhand derer Unternehmen eine Nachhaltigkeitsberichterstattung vornehmen können.¹² Beispiele hierfür sind das Umweltmanagement- und Betriebsprüfungssystem EMAS¹³, der G4 Standard der Global Reporting Initiative¹⁴ oder Global Compact¹⁵ der UN.

Eine Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten wird derzeit von unterschiedlichsten Unternehmen und NGOs angeboten. Zu nennen sind hier insbesondere Wirtschaftsprüfer (u.a. die „BIG 4“), Zertifizierungsunternehmen (u.a. TÜV, Bureau Veritas, DQS) und Spezialprüfer (u.a. PCU Deutschland, GutCert). Prüfungsstandards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung sind u.a. der AA1000 Assurance Standard¹⁶ und der Prüfungsstandard 821 des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW PS 821).

⁸ Zur gesonderten Veröffentlichung der Erklärung zur Unternehmensführung siehe: *Lange*, in: MünchKomm HGB, 3. Aufl., § 289a, Rn. 7.

⁹ Zum Rat für nachhaltige Entwicklung und zur Entstehung des DNK siehe: *Beisheim*, in: Habersack/Huber/Spinder (Hrsg.), FS Stilz, 2014, S. 54 ff.; *Hecker/Peters*, NZG 2012, 55 ff.

¹⁰ *Rat für nachhaltige Entwicklung*, Der Deutsche Nachhaltigkeitskodex, 2. Aufl.; abrufbar unter: <http://www.deutscher-nachhaltigkeitskodex.de/de/dnk/der-dnk-standard.html>

¹¹ <http://www.deutscher-nachhaltigkeitskodex.de/de/datenbank/dnk-datenbank.html>

¹² Eine Übersicht zu den freiwilligen Selbstverpflichtungen gibt: *Voland*, BB 2015, 67 (68 ff.).

¹³ <http://www.emas.de/home/>

¹⁴ <https://www.globalreporting.org/languages/german/Pages/default.aspx>

¹⁵ <https://www.unglobalcompact.org/languages/german/>

¹⁶ AA1000 AccountAbility Principles Standard und AA1000 AccountAbility Assurance Standard sind im Internet abrufbar unter: <http://www.accountability.org/standards/aa1000aps.html>

3.3 Entwicklung und Inhalt der CSR-Richtlinie

Am 16. April 2013 hat die EU-Kommission einen Vorschlag zur Änderung der damals geltenden EG-Bilanzrichtlinie und der EG-Konzernabschlussrichtlinie vorgelegt (COM(2013) 207 final)¹⁷, mit dem Ziel, die Transparenz bestimmter Großunternehmen in sozialen und ökologischen Belangen zu erhöhen.¹⁸ Hierbei sollte insbesondere die bis dato geltende Regelung zum Lagebericht (Art. 46 EG-Bilanzrichtlinie i.d.F. 2003/51/EG) bzw. zum Konzernlagebericht (Art. 36 EG-Konzernabschlussrichtlinie i.d.F. 2003/51/EG) um eine Verpflichtung zur Erstellung einer (konsolidierten) Nichtfinanziellen Erklärung ergänzt werden.¹⁹ Der bisher verfolgte Ansatz für die Offenlegung Nichtfinanzieller Informationen wurde als nicht wirksam genug erachtet.²⁰

Parallel zur Diskussion über diese Änderungsrichtlinie wurde eine vollständig neugefasste EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU („**EU-Bilanzrichtlinie**“) erlassen, welche die bisherigen EG-Bilanzrichtlinien und EG-Konzernabschlussrichtlinien (inkl. Änderungsrichtlinien) ersetzt.²¹ Die Regelung zur Berichterstattung über Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren in Art. 46 Abs. 1 lit. b) EG-Bilanzrichtlinie bzw. Art. 36 EG-Konzernabschlussrichtlinie wurde hierbei vollständig in Art. 19 Abs. 1 Unterabsatz 3 EU-Bilanzrichtlinie übernommen.

Der Kommissionsentwurf COM(2013) 207 wurde im weiteren Verlauf an die neue EU-Bilanzrichtlinie angepasst und tiefgreifend, unter anderem hinsichtlich des Adressatenkreises überarbeitet. Eine weitere entscheidende Änderung zwischen Kommissionsvorschlag und Richtlinie betrifft das Wahlrecht im Hinblick auf den Befreiungsvorbehalt. Ein solches war im Ursprungsentwurf nur insoweit vorgesehen, dass anstelle der Nichtfinanziellen Erklärung ein Bericht im Lagebericht anhand eines Rahmenwerkes veröffentlicht werden konnte.

Am 15. November 2014 wurde die (Änderungs-)Richtlinie 2014/95/EU („**CSR-Richtlinie**“) im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht.²² Mit ihr wird die EU-Bilanzrichtlinie hinsichtlich der Berichterstattung zu nichtfinanziellen und die Diversität betreffenden Informationen durch große Unternehmen und große Unternehmensgruppen mit mehr als 500 Mitarbeitern, die im öffentlichen Interesse stehen, erweitert. Unternehmen bzw. Unternehmensgruppen von öffentlichem Interesse sind gemäß Art. 2 Nr. 1 lit. a) – c) EU-Bilanzrichtlinie kapitalmarktorientierte Unternehmen, Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen. Die Mitgliedstaaten können gemäß Art. 2 Nr. 1 lit. d) EU-Bilanzrichtlinie zusätzlich weitere Unternehmen zu solchen von „Öffentlichem Interesse“ bestimmen. Durch die CSR-Richtlinie werden insbesondere ein neuer Art. 19a (Nichtfinanzielle Erklärung) und ein neuer Art. 29a (Konsolidierte Nichtfinanzielle Erklärung) in die EU-Bilanzrichtlinie eingefügt. Eine Überarbeitung von Art. 19 EU-Bilanzrichtlinie, der die Inhalte

¹⁷ Abrufbar unter: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0207:FIN:DE:PDF>

¹⁸ Siehe: Pressemitteilung der Europäischen Kommission „Kommission will Unternehmenstransparenz in Sozial- und Umweltbelangen erhöhen“ vom 16. April 2013.

¹⁹ Dem bisherigen Art. 46 i.d.F. 2003/34/EU entspricht systematisch und inhaltlich nunmehr Art. 19 2013/34/EU.

²⁰ COM (2013) 207 final, Seite 3.

²¹ Die Richtlinie heißt im Volltext: „Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Jahresabschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates“, ABl. L 182/19 v. 29.06.2013; zu den in der EU-Bilanzrichtlinie enthaltenen Sonderberichtspflichten einzelner Branchen (u.a. mineralgewinnende Industrie) siehe: *Voland*, DB 2014, 2815.

²² Die Richtlinie heißt im Volltext: „Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Gruppen und Unternehmen.“, ABl. L 330/1 v. 15.11.2014.

des Lageberichts und die Berichterstattung zu Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren festlegt, findet entgegen des ursprünglichen Kommissionsentwurfs nicht statt.²³

Ziel der CSR-Richtlinie ist es, die Relevanz, Konsistenz und Vergleichbarkeit der von bestimmten großen Unternehmen und Gruppen in der gesamten EU offengelegten [Nichtfinanziellen] Informationen zu erhöhen.²⁴ Hierbei wird zugleich eine hohe Flexibilität zugunsten der berichtenden Unternehmen angestrebt.²⁵

Als „Nichtfinanzielle Informationen“, über die mindestens berichtet werden muss, werden in der CSR-Richtlinie folgende sogenannte Belange („**CSR-Belange**“) genannt: Umweltbelange, soziale Belange, Arbeitnehmerbelange, Menschenrechte und Bekämpfung von Korruption und Bestechung.²⁶

Künftig sollen die erfassten Unternehmen und Unternehmensgruppen im (Konzern-)Lagebericht in einer (Konsolidierten) „**Nichtfinanziellen Erklärung**“ über diese CSR-Belange und die hierzu verfolgten Konzepte²⁷, entsprechende Ergebnisse, Risiken und wichtige Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren berichten. Art. 19a Abs. 1 Unterabsatz 5, Art. 29a Abs. 1 Unterabsatz 5 EU-Bilanzrichtlinie ermöglichen den Unternehmen sich bei Abgabe der (Konsolidierten) Nichtfinanziellen Erklärung auf nationale, unionsbasierte und internationale Rahmenwerke zu stützen, soweit sie das verwendete Rahmenwerk angeben. Darüber hinaus enthalten Art. 19a Abs. 4, Art. 29a Abs. 4 EU-Bilanzrichtlinie einen Befreiungsvorbehalt, wonach von den Mitgliedstaaten zugelassen werden kann, dass anstelle der (Konsolidierten) Nichtfinanziellen Erklärung ein gesonderter Bericht außerhalb des Lageberichts veröffentlicht wird.

Hinsichtlich der Prüfung der Nichtfinanziellen Erklärung im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung des (Konzern-)Lageberichts sieht die Richtlinie vor, dass der Abschlussprüfer - wie auch bei der Erklärung zur Unternehmensführung gemäß Art. 20 Abs. 3 EU-Bilanzrichtlinie - nur die Vorlage einer Nichtfinanziellen Erklärung feststellen, nicht aber eine inhaltliche Prüfung vornehmen soll. Von der allgemeinen Abschlussprüfung ist die (Konsolidierte) Nichtfinanzielle Erklärung gemäß Art. 34 Abs. 3 EU-Bilanzrichtlinie ausdrücklich ausgenommen.²⁸

Neben den Regelungen zur (Konsolidierten) Nichtfinanziellen Erklärung enthält die CSR-Richtlinie Änderungsvorschriften zu Art. 20 EU-Bilanzrichtlinie, wonach künftig bestimmte Angaben zum Diversitätskonzept großer Unternehmen im Rahmen der Erklärung zur Unternehmensführung - nicht aber in der Nichtfinanziellen Erklärung - zu machen sind.

Die aktuellen Regelungen des HGB sind nun an die Anforderungen der Richtlinie 2014/95/EU anzupassen bzw. diese Vorschriften sind durch Neuregelungen entsprechend der CSR-Richtlinie zu ergänzen. Die Frist zur Umsetzung der CSR-Richtlinie ins nationale Recht läuft für die EU-Mitgliedstaaten gemäß Art. 4 Abs. 1 CSR-Richtlinie bis zum 6. Dezember 2016. Die umgesetzten Regelungen sind gemäß Art. 4 Abs. 2 CSR-Richtlinie von den betroffenen Unternehmen erstmals für die ab 1. Januar 2017 beginnenden Geschäftsjahre anzuwenden.

²³ Art. 19 Abs. 1 Unterabsatz 3 EU-Bilanzrichtlinie, der die Berichterstattung über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren im Lagebericht regelt, bleibt somit nach der CSR-Richtlinie unverändert.

²⁴ Erwägungsgrund 21, 2014/95/EU.

²⁵ Erwägungsgrund 3, Satz 4, 2014/95/EU. Siehe hierzu auch: *Spießhofer*, NZG 2014, 1281 (1286).

²⁶ Erwägungsgrund 6 und Art. 1, 2014/95/EU.

²⁷ Der Begriff „Konzept“ ist in der Richtlinie nicht näher definiert. Im ursprünglichen Kommissionsentwurf COM (2013) 207 war stattdessen von der vom Unternehmen zum jeweiligen CSR-Belang verfolgten „Politik“ die Rede, was jedoch als noch unbestimmter erscheint. Hintergrund für die ursprüngliche Begriffswahl dürfte die englische Fassung der Richtlinie sein, die sowohl im Entwurf als auch in der finalen Version von „policy“ spricht.

²⁸ Zum begrenzten Prüfungsumfang bzgl. der „Erklärung zur Unternehmensführung“ im deutschen Recht siehe: *Lange*, in: MünchKomm HGB, 3. Aufl., § 289a, Rn. 5.

4. Stellungnahme

4.1 Vergleich der inhaltlichen Anforderungen der EU-Berichtspflicht an die Nichtfinanzielle Erklärung mit den Transparenzanforderungen des DNK

4.1.1. Inhaltliche Anforderungen der EU-Berichtspflicht

Bei den Anforderungen an die (Konsolidierte) Nichtfinanzielle Erklärung im Sinne von Art. 19a, Art. 29a EU-Bilanzrichtlinie²⁹, ist zwischen formalen und inhaltlichen Aspekten zu unterscheiden. So legen Art. 19a, Art. 29a EU-Bilanzrichtlinie als formale Aspekte zum Beispiel fest, wer auf welche Weise eine Nichtfinanzielle Erklärung erstellen muss und wo bzw. wie diese zu veröffentlichen ist.

Die inhaltlichen Anforderungen an die künftig zu erstellende Nichtfinanzielle Erklärung ergeben sich aus Art. 19a Abs. 1, Art. 29a Abs. 1 EU-Bilanzrichtlinie. Sie können in vier Teilaspekte aufgegliedert werden.³⁰ Die Festlegung der CSR-Belange³¹ über die in einer Nichtfinanziellen Erklärung mindestens berichtet werden muss.³² Darüber hinaus ist festgelegt, was neben einer Kurzbeschreibung des Geschäftsmodells des Unternehmens zu diesen CSR-Belangen berichtet werden muss. Der Relevanzmaßstab, wann Angaben zu den CSR-Belangen in der Nichtfinanziellen Erklärung zu machen sind, wird ebenfalls festgelegt („**Relevanzmaßstab**“).³³ Zudem wird in Art. 19a Abs. 1 Unterabsatz 3, Art. 29a Abs. 1 Unterabsatz 3 EU-Bilanzrichtlinie geregelt, dass ein Unternehmen, wenn es zu einem oder mehreren CSR-Belangen kein Konzept hat, dies in der Nichtfinanziellen Erklärung erläutern muss (*comply-or-explain* Prinzip).

Nicht zu den inhaltlichen Anforderungen an eine Nichtfinanziellen Erklärung ist die durch die CSR-Richtlinie geschaffene Verpflichtung zur Berichterstattung über die Diversität bzw. die Beschreibung des Diversitätskonzepts zu zählen. Diese Berichterstattung erfolgt gemäß der Ergänzung von Art. 20 EU-Bilanzrichtlinie innerhalb der Erklärung zur Unternehmensführung und ist damit gesondert ins deutsche Recht umzusetzen.

Auch die Konkretisierungen³⁴ zu einzelnen CSR-Belangen in Absatz 7 der Erwägungsgründe der CSR-Richtlinie sind keine verbindlichen inhaltlichen Anforderungen an die Nichtfi-

²⁹ Die inhaltlichen Anforderungen an eine Nichtfinanzielle Erklärung gemäß Art. 19a 2013/34/EU i.d.F. 2014/95/EU („**Art. 19a EU-Bilanzrichtlinie**“) entsprechen den inhaltlichen Anforderungen an eine Konsolidierte Nichtfinanzielle Erklärung in Art. 19a 2013/34/EU i.d.F. 2014/95/EU („**Art. 29a EU-Bilanzrichtlinie**“), weshalb nachfolgend sowohl im Hinblick auf die Nichtfinanzielle Erklärung wie auch hinsichtlich der Konsolidierten Nichtfinanziellen Erklärung nur von „**Nichtfinanzieller Erklärung**“ gesprochen wird.

³⁰ Während hier alle vier Aspekte als inhaltliche Anforderungen bezeichnet werden, unterscheiden andere Autoren z.B. zwischen inhaltlichen, Relevanz- und Methodik-Aspekten, siehe hierzu: *Spießhofer*, NZG 2014, 1281 (1284).

³¹ Nach Art. 19a Abs. 1, Art. 29a Abs. 1 EG-Bilanzrichtlinie sind in der Nichtfinanziellen Erklärung neben der Kurzbeschreibung des Geschäftsmodells Konzepte des Unternehmens im Hinblick auf die CSR-Belange und den angewandten Ermittlungs- bzw. Due Diligence Prozess, Ergebnisse dieser Konzepte, wesentliche Risiken im Zusammenhang mit den CSR-Belangen und die wichtigsten Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren darzustellen.

³² Es handelt sich um eine nicht abschließende Aufzählung („...und sich **mindestens** auf ... beziehen...“) in Art. 19a Absatz 1 EU-Bilanzrichtlinie. Folgende **CSR-Belange** werden ausdrücklich genannt: Umweltbelange, Arbeitnehmerbelange, Soziale Belange, Achtung der Menschenrechte und Bekämpfung von Korruption und Bestechung. Die Belange entsprechen insoweit dem, was bisher in der EG-Bilanzrichtlinie unter „Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren“ verstanden wurde (siehe hierzu unter Fn. 4).

³³ Art. 19a Abs. 1, Art. 29a Abs. 1 EG-Bilanzrichtlinie legen fest, dass der Bericht die Angaben enthalten muss, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Unternehmens sowie der Auswirkungen seiner Tätigkeit erforderlich sind. Ungeachtet dieser Regelung ist der Wesentlichkeitsgrundsatz ein zwingender Maßstab an die Lageberichterstattung: *Lange*, in: MünchKomm HGB, 3. Aufl., § 289, Rn. 29.

³⁴ Beispiele für die in Abs. 7 Erwägungsgründe 2014/34/EU genannten Konkretisierungen sind: „Einzelheiten der aktuellen und vorhersehbaren Auswirkungen der Geschäftstätigkeit des Unternehmens auf die Umwelt, ... zu der Nutzung erneuerbarer und / oder nicht erneuerbarer Energien, zu Treibhausgasemissionen...“ oder „Angaben zu den Maßnahmen, die ergriffen wurden, um die Geschlechtergleichstellung zu gewährleisten, zur Umsetzung der grundlegenden Übereinkommen der Internationalen Arbeitsorganisation...“.

nanzielle Erklärung. Diese Konkretisierungen können zwar den Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der CSR-Richtlinie und den betroffenen Unternehmen bei der Berichterstattung als Anhaltspunkte dienen, stellen jedoch keine verpflichtende Berichtsinhalte dar. Dies wird aus dem offenen Wortlaut von Absatz 7 der Erwägungsgründe der CSR-Richtlinie unmittelbar deutlich.³⁵ Daneben wird die Unverbindlichkeit auch aus der Verortung in den Erwägungsgründen der CSR-Richtlinie anstelle der Aufnahme in den die EU-Bilanzrichtlinie ergänzenden Art. 1 CSR-Richtlinie erkennbar.³⁶ Es handelt sich um nicht abschließende Empfehlungen (*sollte*), Anregungen (*kann*) und Vorschläge (*könnte*) zu einer Berichterstattung zu den CSR-Belangen.

Im Wesentlichen fanden sich die o.g. inhaltlichen Anforderungen an die Nichtfinanzielle Erklärung bereits im ursprünglichen Kommissionsentwurf COM (2013) 207. Allerdings gab es insbesondere drei wesentliche Änderungen der inhaltlichen Anforderungen im Rahmen des Gesetzgebungsprozesses. Hierzu gehört, (i) dass die Darstellung Nichtfinanzieller Leistungsindikatoren ursprünglich nicht als Teil der Nichtfinanziellen Erklärung, sondern nur als Teil des allgemeinen Lageberichts entsprechend des jetzt geltenden Art. 19 Abs. 1 Unterabsatz 3, EU-Bilanzrichtlinie festgelegt wurde, (ii) der oben genannte Relevanzmaßstab nur in Bezug auf die Angabe der Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren innerhalb des Lageberichts und nicht für die Angaben in der Nichtfinanziellen Erklärung galt und (iii) keine Darstellung des Geschäftsmodells innerhalb der Nichtfinanziellen Erklärung verlangt wurde.

Aufgrund der Herleitung aus dem Kommissionsentwurf und dem jetzigen Wortlaut von Art. 19a Abs. 1, Art. 29a Abs. 1 EU-Bilanzrichtlinie müssen die inhaltlichen Anforderungen an die Nichtfinanzielle Erklärung wie folgt verstanden werden:

- Die Nichtfinanzielle Erklärung muss mindestens Angaben zu Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelangen, zur Achtung der Menschenrechte und zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung enthalten, kann sich aber auch auf weitere nichtfinanzielle Informationen beziehen;
- Die Nichtfinanzielle Erklärung muss zu den CSR-Belangen die Angaben enthalten, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, die Lage des Unternehmens oder die Auswirkungen der Tätigkeit erforderlich sind;
- Zu den Belangen, zu denen berichtet wird (insbesondere zu den CSR-Belangen, über die mindestens zu berichten ist), sind jeweils³⁷ die von den Unternehmen verfolgten Konzepte einschließlich angewandter Due Diligence Prozesse, die Ergebnisse der Konzepte und wesentliche Risiken im Zusammenhang mit den Belangen sowie die Handhabung der Risiken darzustellen; darüber hinaus sind das Geschäftsmodell der Gesellschaft und die wichtigsten Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren für die Geschäftstätigkeit offenzulegen;
- Soweit zu einem der CSR-Belange, über die mindestens zu berichten ist, kein Konzept verfolgt wird, ist dies zusätzlich zu erläutern (*comply or explain* Ansatz);
- Bei der Erstellung der Nichtfinanziellen Erklärung kann – wie bisher bei freiwilligen Nachhaltigkeitsberichten – auf nationale, unionsbasierte oder internationale Rahmenwerke zurückgegriffen werden, soweit dies offengelegt wird.

Auf der Grundlage der inhaltlichen Anforderungen könnte eine Nichtfinanzielle Erklärung im Sinne der CSR-Richtlinie wie folgt aufgebaut werden (*Beispiel*):

- Darstellung des Geschäftsmodells der Gesellschaft

³⁵ Erwägungsgründe Abs. 7 2014/34/EU: „..., **sollte** die Erklärung ..., **kann** die Erklärung ..., **könnte** die finanzielle Erklärung Angaben ... enthalten.“

³⁶ Art. 1 CSR-Richtlinie enthält Ergänzungsvorschriften zur EU-Bilanzrichtlinie, insbesondere Art. 19a EU-Bilanzrichtlinie und Art. 29a EU-Bilanzrichtlinie.

³⁷ Dieses Verständnis ergibt sich aus Erwägungsgrund 6 CSR-Richtlinie in der endgültigen Fassung ebenso wie in der Fassung von COM (2013) 207.

- Angaben zu Umweltbelangen
 - o Konzept bzgl. Umweltbelangen (inkl. Due Diligence Prozesse)
 - o Ergebnis des Konzepts
 - o Wesentliche Risiken in diesem Zusammenhang und Handhabung der Risiken
- Angaben zu Sozialbelangen
 - o Konzept bzgl. Sozialbelangen (inkl. Due Diligence Prozesse)
 - o Ergebnis des Konzepts
 - o Wesentliche Risiken in diesem Zusammenhang und Handhabung der Risiken
- Angaben zu Arbeitnehmerbelangen
 - o Konzept bzgl. Arbeitnehmerbelangen (inkl. Due Diligence Prozesse)
 - o Ergebnis des Konzepts
 - o Wesentliche Risiken in diesem Zusammenhang und Handhabung der Risiken
- Angaben zur Achtung der Menschenrechte
 - o Konzept bzgl. Achtung der Menschenrechte (inkl. Due Diligence Prozesse)
 - o Ergebnis des Konzepts
 - o Wesentliche Risiken in diesem Zusammenhang und Handhabung der Risiken
- Angaben zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung
 - o Konzept bzgl. Korruption und Bestechung (inkl. Due Diligence Prozesse)
 - o Ergebnis des Konzepts
 - o Wesentliche Risiken in diesem Zusammenhang und Handhabung der Risiken
- Darstellung der wichtigsten (sonstigen) Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die für die Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind

4.1.2 Inhaltliche Anforderungen des DNK und Vergleich

Der DNK trifft ebenfalls Regelungen zu formalen und inhaltlichen Aspekten der Nachhaltigkeitsberichterstattung, enthält jedoch nicht zu allen formalen Aspekten der CSR-Richtlinie Aussagen. So legt der DNK aufgrund seiner Zielsetzung nicht fest, wer einen Nachhaltigkeitsbericht erstellen muss, da die Berichterstattung anhand des DNK freiwillig ist und vielen Unternehmen offen stehen soll.³⁸ Auch bei den inhaltlichen Anforderungen gibt es neben zahlreichen Parallelen und Übereinstimmungen einige Unterschiede.

Vergleicht man die in Art. 19a Abs. 1, Art. 29a Abs. 1 EU-Bilanzrichtlinie genannten CSR-Belange mit den DNK Kriterien 11-20, so kann jedem der CSR-Belange mindestens ein DNK Kriterium zugeordnet werden:

- **Umweltbelange:** DNK Kriterium 11 (Inanspruchnahme von natürlichen Ressourcen), DNK Kriterium 12 (Ressourcenmanagement), DNK Kriterium 13 (Klimarelevante Emissionen)
- **Arbeitnehmerbelange und soziale Belange:** DNK Kriterium 14 (Arbeitnehmerrechte), DNK Kriterium 15 (Chancengerechtigkeit), DNK Kriterium 16 (Qualifizierung), DNK Kriterium 18 (Gemeinwesen),
- **Achtung der Menschenrechte:** DNK Kriterium 17 (Menschenrechte)
- **Bekämpfung von Korruption und Bestechung:** DNK Kriterium 19 (Politische Einflussnahme), DNK Kriterium 20 (Gesetzes- und richtlinienkonformes Verhalten)

Hieraus folgt, dass bei einer Berichterstattung zu jedem der genannten DNK Kriterien (11-20) auch zu jedem der in der Richtlinie genannten CSR-Belange berichtet wird.

Dem kann hinzugefügt werden, dass sich auch die Konkretisierungen in Absatz 7 der Erwägungsgründe der CSR-Richtlinie – unabhängig von ihrer fehlenden Qualität als inhaltliche Anforderungen - in den DNK Kriterien 11 – 20 wiederfinden und insoweit über die in

³⁸ Zu den mit dem DNK verfolgten Zielen: *Rat für nachhaltige Entwicklung*, Der Deutsche Nachhaltigkeitskodex, 2. Aufl., S. 6f. (Präambel). Vgl. auch: *Beisheim*, in: Habersack/Huber, Spindler (Hrsg.), FS Stilz, 2014, S. 54 f.

diesen Konkretisierungen genannten Aspekte in einem Nachhaltigkeitsbericht, der anhand des DNK erstellt wurde, berichtet werden kann.³⁹

Weitere inhaltliche Anforderungen an eine Berichterstattung anhand des DNK sind in den DNK Kriterien 1 – 10, der Präambel, den Darstellungen zur Entsprechenserklärung (Ziffer 3.2 DNK), zur Kompatibilitätsversion (Ziffer 3.3 DNK) und zu Leistungsindikatoren, (Ziffer 3.4 DNK) geregelt.

So sind in der Präambel⁴⁰ und unter Ziffer 3.2 DNK⁴¹ das „*comply or explain*“ Prinzip sowie ein Wesentlichkeitsgrundsatz zur DNK-Berichterstattung verankert. Entsprechende Prinzipien finden sich auch in Art. 19a Abs. 1, Art. 29a Abs. 1 EU-Bilanzrichtlinie. Unter Ziffer 3.4 DNK⁴² findet sich zudem eine Auswahl von Leistungsindikatoren, die im Rahmen der Berichterstattung zu einzelnen DNK Kriterien herangezogen werden können, sodass eine Parallelität zu Art. 19a Abs. 1 lit. e), 29a Abs. 1 lit. e) EU-Bilanzrichtlinie besteht.⁴³

Entsprechende Wortlautparallelen bestehen auch zwischen Art. 19a Abs. 1 lit. b) – d), Art. 29a Abs. 1 lit. b) – d) EU-Bilanzrichtlinie und den DNK Kriterien 1 – 10.⁴⁴ Hierbei ist jedoch die unterschiedliche Bedeutung dieser Regelungen für die jeweilige Berichtsform zu beachten. Hinter dem DNK steht der Ansatz eines aus sich heraus verständlichen und eigenständigen Nachhaltigkeitsberichts. Die Berichterstattung zu den DNK Kriterien 1 – 20 erfolgt anhand einzelner Abschnitte. Anhand der DNK Kriterien 1 – 10 werden in den entsprechenden Berichtabschnitten Aussagen zur Strategie und zum Prozessmanagement getroffen.⁴⁵ Sie bilden systematisch einen „Allgemeinen Teil“ des DNK-Nachhaltigkeitsberichts und stehen neben den Angaben zu den DNK Kriterien 11 – 20. Demgegenüber ist die Nichtfinanzielle Erklärung gemäß Art. 19a, Art. 29a EU-Bilanzrichtlinie grundsätzlich nur Teil des (Konzern-)Lageberichts. Sie hat insoweit nicht den Anspruch eines umfassenden, eigenständigen Berichts.⁴⁶ Die inhaltlichen Anforderungen von Art. 19a Abs. 1 lit. b) – d), Art. 29a Abs. 1 lit. b) – d) EU-Bilanzrichtlinie regeln keinen eigenständigen Berichtsteil der Nichtfinanziellen Erklärung im Sinne eines „Allgemeinen Teils“, sondern bilden Anforderungen an eine Struktur bzw. die Methodik der Berichterstattung zu den einzelnen CSR-Belangen⁴⁷, zu denen berichtet werden muss (siehe hierzu den beispielhaften Berichtsaufbau unter Ziffer 4.1.1). Trotz sprachlicher Parallelen zwischen den DNK Kriterien 1 – 10 und Art. 19a Abs. 1 lit. b) – d) EU-Bilanzrichtlinie handelt es sich deshalb nicht um gleiche inhaltliche Anforderungen. Stattdessen muss man festhalten, dass bei einer Berichterstattung anhand des DNK der Bericht aufgrund der DNK Kriterien 1 – 10 einen „Allgemeinen Teil“ enthält, den die CSR-Richtlinie in der Form nicht kennt. Die Richtlinie verlangt demgegenüber Aussagen zu Strategie und Prozessmanagement nur in Bezug auf die einzelnen CSR-Belange. Bei einer Anwendung des DNK zur Erfüllung der Berichtspflicht der Richtlinie im Lagebericht wäre deshalb zu beachten, dass hinsichtlich jedes einzelnen CSR-Belangs und damit zu den DNK-Kriterien 11-20 Konzepte, Prozesse und Risiken dargestellt werden müssen, um vollständig den Anforderungen der Richtlinie zu entsprechen, auch wenn dies im DNK nicht explizit verlangt wird.

³⁹ Vergleiche zu den Übereinstimmungen zwischen dem DNK und den Konkretisierungen die beigefügte **Anlage 2**.

⁴⁰ *Rat für nachhaltige Entwicklung*, Der Deutsche Nachhaltigkeitskodex, 2. Aufl. S. 7.

⁴¹ *Rat für nachhaltige Entwicklung*, Der Deutsche Nachhaltigkeitskodex, 2. Aufl. S. 16.

⁴² *Rat für nachhaltige Entwicklung*, Der Deutsche Nachhaltigkeitskodex, 2. Aufl., S. 19 f.

⁴³ Vergleiche zur unterschiedlichen Verwendung des Begriffs Leistungsindikator Fn. 3.

⁴⁴ Dies gilt u.a. für die Begriffe „Prozesse“, „Risiken“ oder „Strategie“ bzw. „Konzept“.

⁴⁵ Siehe hierzu: *Rat für nachhaltige Entwicklung / Bertelsmannstiftung (Hrsg.)*, Leitfaden zum Deutschen Nachhaltigkeitskodex, S. 16 f. sowie die Berichterstattung von Unternehmen anhand des DNK auf <http://www.deutscher-nachhaltigkeitskodex.de/de/datenbank/dnk-datenbank.html>

⁴⁶ *Beisheim*, in: Habersack/Huber/Spindler (Hrsg.), FS Stilz, 2014, S. 62, stellt insoweit fest, dass für die Anwendung der CSR-Richtlinie weder ein „detaillierter Nachhaltigkeitsbericht“ noch eine integrierte Berichterstattung erforderlich ist.

⁴⁷ *Spießhofer*, NZG 2014, 1281 (1284), spricht insoweit nicht von inhaltlichen Anforderungen sondern von „Methodik“.

4.1.3 Zusammenfassung

Zwischen den inhaltlichen Anforderungen der CSR-Richtlinie an die „Nichtfinanzielle Erklärung“ und den Anforderungen des DNK an eine Nachhaltigkeitsberichterstattung bestehen große Übereinstimmungen. Sämtliche CSR-Belange, über die im Rahmen der Nichtfinanziellen Erklärung mindestens zu berichten ist, finden sich in den DNK Kriterien 11 – 20 wieder. Aufgrund der unterschiedlichen Konzepte gibt es bei den inhaltlichen Anforderungen aber auch Unterschiede. So enthält der DNK Vorgaben für einen „Allgemeinen Teil“ des Nachhaltigkeitsberichts zu Strategie, Prozessmanagement und Risiken. Die CSR-Richtlinie kennt einen solchen „Allgemeinen Teil“ nicht bzw. allenfalls im Hinblick auf eine Darstellung des Geschäftsmodells oder einzelner Leistungsindikatoren. Sie stellt dafür inhaltliche bzw. methodische Anforderungen an die Darstellung zu den einzelnen CSR-Belangen im Hinblick auf Strategie, Prozessmanagement und Risiken. Bei einer Anwendung des DNK zur Erstellung einer Nichtfinanziellen Erklärung im Sinne der Richtlinie ist deshalb darauf zu achten, dass neben den allgemeinen Aussagen zu Strategie, Prozessmanagement und Risiken entsprechende Aussagen zu den einzelnen CSR-Belangen und damit zu den DNK Kriterien 11-20 gemacht werden. Mit einer umfassenden Berichterstattung anhand des DNK können die von der CSR-Richtlinie aufgestellten inhaltlichen Anforderungen vollständig erfüllt werden. Hilfreich für Anwender kann es in diesem Zusammenhang sein, wenn im DNK klargestellt wird, dass bei der Berichterstattung anhand des DNK – insbesondere bei den von der CSR-Richtlinie betroffenen Unternehmen – bei den Angaben zu den Kriterien 11-20 folgende Informationen veröffentlicht werden: Konzept des Unternehmens zum jeweiligen Kriterium einschließlich der angewandten Due-Diligence Prozesse, dem Ergebnis dieses Konzepts, den wesentlichen Risiken in Bezug auf die Kriterium und der Handhabung dieser Risiken.

Anlage 2 enthält eine Übersicht, wo sich im DNK korrespondierende Regelungen zu den CSR-Belangen und den Konkretisierungen der CSR-Richtlinie finden.

4.2 Darstellung der bisherigen Berichtspflichten zu Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren im deutschen Recht und von Ausgestaltungsmöglichkeiten für die Vorschriften zur Umsetzung der EU-Berichtspflicht

Die bisher aufgrund von Art. 46 EG-Bilanzrichtlinie, Art. 36 EG-Konzernabschlussrichtlinie bzw. künftig aufgrund von Art. 19, Art. 29 EU-Bilanzrichtlinie geltenden Berichtspflichten zu Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren sind im deutschen Recht in §§ 289 Abs. 3, 315 Abs. 1 Satz 4 HGB verankert. Ergänzende Vorschriften im Hinblick auf die berichtspflichtigen Unternehmen finden sich in §§ 340a Abs. 1, 341a Abs. 1 HGB.

Hiernach gelten für große Kapitalgesellschaften im Sinne von § 267 Abs. 3 HGB die Berichtspflichten des § 289 Absatz 1 Satz 3 HGB über Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind. Die Vorschrift findet unabhängig von ihrer Größe auch auf Kreditinstitute i. S. v. § 340a HGB sowie Versicherungen i. S. v. § 341a HGB Anwendung. Für Konzerne gelten größenunabhängig die Berichtspflichten im Rahmen des Konzernlageberichts gemäß § 315 Abs. 1 Satz 4 HGB. Die Berücksichtigung und Prüfung der Berichtsangaben zu Nichtfinanziellen Informationen durch den Abschlussprüfer erfolgt gemäß § 317 Abs. 2 HGB.

Aufgrund der Übernahme der bisherigen Regelungen der EG-Bilanzrichtlinie und der EG-Konzernabschlussrichtlinie in Art. 19 EU-Bilanzrichtlinie besteht weiterhin ein entsprechender Regelungsbedarf im deutschen Recht. Die Vorschriften der §§ 289 Abs. 3, 315 Abs. 1 Satz 4 HGB sind auch künftig in ihrer jetzigen Form erforderlich.

Neben diese allgemeine Berichtspflicht für die dargestellten Unternehmen und Unternehmensgruppen tritt nun die neue Berichtspflicht gemäß Art. 19a, Art. 29a EU-Bilanzrichtlinie zur Abgabe einer Nichtfinanziellen Erklärung. Diese Berichtspflicht ist zusätzlich zu den Regelungen zu Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren ins deutsche Recht umzusetzen. Die

großen Unternehmen im Öffentlichen Interesse mit mehr als 500 Mitarbeitern, die künftig der erweiterten Berichtspflicht unterliegen, sind bei einer entsprechenden Berichterstattung gemäß Art. 19a Abs. 2 Art. 29a Abs. 2 EU-Bilanzrichtlinie von der Berichtspflicht zu Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren im Sinne von Art. 19 EU-Bilanzrichtlinie bzw. § 289 Abs. 3 HGB zu befreien.

Die Umsetzung von Art. 19a, Art. 29a EU-Bilanzrichtlinie muss entweder durch Ergänzung der bisherigen Vorschriften oder durch Einfügung zusätzlicher Paragraphen geregelt werden. Aufgabe des Gesetzgebers ist es, bei der Umsetzung festzulegen, ob z.B. § 289 Abs. 3 HGB erweitert bzw. §§ 289, 315 HGB durch neue Absätze ergänzt werden, oder ob entsprechend dem mit Art. 20 EU-Bilanzrichtlinie korrespondierenden § 289a HGB zur „**Erklärung zur Unternehmensführung**“ ein neuer § 289b HGB zur Nichtfinanziellen Erklärung mit Verweisvorschriften u.a. in § 315 HGB geschaffen wird. Aufgrund des Regelungsumfangs bei der Umsetzung von Art. 19a, Art. 29a EU-Bilanzrichtlinie, der eher dem von Art. 20 EU-Bilanzrichtlinie entspricht als der Regelungsdichte in Art. 19 Abs. 1 Unterabsatz 3 EU-Bilanzrichtlinie zu den Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, spricht m.E. vieles für eine gesonderte Regelung in einem eigenen Paragraphen.

Vom Regelungsinhalt ließen sich Art. 19a, Art. 29a EU-Bilanzrichtlinie in eine § 289a HGB vergleichbare Norm einfügen. § 289a Abs. 1 HGB normiert, welche Unternehmen eine Erklärung zur Unternehmensführung abzugeben haben, wo dies grundsätzlich zu geschehen hat (im Lagebericht) und wie durch eine gesonderte Berichterstattung auf eine Erklärung im Lagebericht verzichtet werden kann. § 289a Abs. 2 HGB regelt den verpflichtenden Inhalt der Erklärung zur Unternehmensführung. Flankiert wird § 289a HGB durch § 317 Abs. 2 S. 3 HGB, der festlegt, dass die Erklärung zur Unternehmensführung nicht in die Prüfung des Abschlussprüfers einzubeziehen ist.⁴⁸ Denkbar wäre insoweit ein § 289b HGB als Zentralnorm für die Abgabe Nichtfinanzieller Erklärungen, flankiert durch die Festlegung des Prüfungsumfangs in § 317 Abs. 2 S. 3 bzw. 4 HGB⁴⁹ sowie Verweisvorschriften in § 315 HGB für die Konsolidierte Nichtfinanzielle Erklärung und ggf. in §§ 340a, 341a HGB, soweit nicht bereits in § 289b Abs. 1 HGB Regelungen zu Kreditinstituten und Versicherungsgesellschaften als Verpflichtete aufgenommen würden.

Neben der Umsetzung der CSR-Richtlinie in Bezug auf die Nichtfinanzielle Erklärung ist aufgrund der Änderungen von Art. 20 EU-Bilanzrichtlinie durch die CSR-Richtlinie eine Ergänzung von § 289a Abs. 2 HGB im Hinblick auf die nun verlangten Angaben zum Diversitätskonzept vorzunehmen.

Pflichtinhalt der Neuregelungen bezüglich der (Konsolidierten) Nichtfinanziellen Erklärung

Ausgehend von den Vorgaben der CSR-Richtlinie muss die gesetzliche Neuregelung mindestens folgende Inhalte haben:

- Definition der zur Abgabe einer Nichtfinanziellen Erklärung verpflichteten Unternehmen und Definition mit Verweis auf die Neuregelung in § 315 HGB hinsichtlich der zur Abgabe der Konsolidierten Nichtfinanziellen Erklärung verpflichteten Unternehmensgruppen;
- Aufzählung inhaltlicher Mindestanforderungen (siehe hierzu unter Ziffer 4.1), insbes. zu den CSR-Belangen, über die mindestens zu berichten ist;
- Möglichkeit zur Erfüllung der Berichtspflicht anhand von nationalen, unionsbasierten oder internationalen Rahmenwerken als Nichtfinanzielle Erklärung innerhalb des Lage-

⁴⁸ Dies gilt gemäß Art. 20 Abs. 3 EU-Bilanzrichtlinie weiterhin für die Aspekte, die bereits bisher in der Erklärung zur Unternehmensführung anzugeben waren. Einige, neu hinzu gekommene Aspekte sind nun auch inhaltlich vom Abschlussprüfer zu prüfen (Angaben zu Risikomanagement und Übernahmeangeboten).

⁴⁹ Anknüpfend an die Regelung in Art. 34 Abs. 3 EU-Bilanzrichtlinie.

- berichts, wobei die Verpflichtung ins Gesetz aufzunehmen ist, dass in diesem Fall das genutzte Rahmenwerk anzugeben ist (Nennung einzelner Rahmenwerke denkbar)⁵⁰;
- Befreiung von der zusätzlichen Pflicht zur Darstellung Nichtfinanzieller Leistungsindikatoren an anderen Stellen des (Konzern-)Lageberichts;
 - Befreiung für Tochtergesellschaften, die in eine Konsolidierte Nichtfinanzielle Erklärung einbezogen werden;
 - Festlegung der Prüfungspflicht des Abschlussprüfers in § 317 HGB;
 - Regelung der erstmaligen verpflichtenden Berichterstattung (im entsprechenden Artikelgesetz / im EGHGB).

Optionale Inhalte der Neuregelungen bezüglich der (Konsolidierten) Nichtfinanziellen Erklärung

Neben den Pflichtinhalten eröffnet die CSR-Richtlinie hinsichtlich folgender Punkte den Mitgliedstaaten ein Wahlrecht:

- Befreiungsvorbehalt zur Berichterstattung in gesonderten Nachhaltigkeitsberichten anstelle einer Nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht (siehe hierzu unter Ziffer 4.3);
- Erweiterung der Prüfungspflicht (siehe hierzu unter Ziffer 4.4);
- Befreiung von der Berichtspflicht zur Abwendung von Schäden bei der Gesellschaft gemäß Art. 19a Abs. 1 Unterabsatz 4, Art. 29a Abs. 1 Unterabsatz 4 EU-Bilanzrichtlinie („Safe Harbour“-Regelung).

Zusammenfassung

Bei der Umsetzung der Berichtspflicht ist zu beachten, dass die bereits existierenden Regelungen zur Berichterstattung über Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren im deutschen Recht, insbesondere die §§ 289 Abs. 3, 315 Abs. 1 Satz 4 HGB, nicht ersetzt werden können. Die hiermit geregelte Berichtspflicht besteht für die bisher erfassten Unternehmen fort. Es bedarf zur Umsetzung der Berichtspflicht insoweit zusätzlicher Regelungen im Handelsgesetzbuch. Aufgrund des Regelungsumfanges bietet sich – vergleichbar dem § 289a HGB für die Erklärung zur Unternehmensführung – ein neuer Paragraph (§ 289b HGB) zur Normierung der Nichtfinanziellen Erklärung an. Aus der CSR-Richtlinie folgt ein Katalog konkreter Pflichtinhalte der neuen Vorschrift sowie eine Liste von Punkten, bei denen die Mitgliedstaaten ein Wahlrecht bei der Umsetzung der CSR-Richtlinie haben. Bei der Ausübung der dem Gesetzgeber zur Verfügung stehenden Wahlrechte gibt es einen weitreichenden Gestaltungsspielraum (vgl. Ziffer 4.3, Ziffer 4.4). Der Gesetzgeber ist somit bei der Umsetzung der CSR-Richtlinie aufgefordert zu jedem Wahlrecht sowohl das „Ob“ als auch das „Wie“ der Ausübung zu prüfen. Die Vorgaben zur Berichterstattung über Diversitätskonzepte sind nicht innerhalb dieser Neuregelung umzusetzen, sondern in § 289a Abs. 2 HGB einzufügen, da diese Berichtspflicht die Erklärung zur Unternehmensführung betrifft.

Exkurs „Berichtspflichten im öffentlichen Wirtschaftsrecht bzw. im Umweltrecht“

Abseits der Berichtspflichten der EU-Bilanzrichtlinie zu Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren und künftig zur Nichtfinanziellen Erklärung gibt es für Unternehmen weitere Berichtspflichten zu Themen, die im engen Kontext zu den CSR-Belangen stehen. Diese Berichtspflichten bestehen insbesondere gegenüber Behörden. Sie werden durch Informationspflichten und die Informationsfreiheitsrechte ergänzt, mit denen „Jedermann“ bei den Behörden die entsprechenden Unternehmensinformationen anfordern kann. Am Beispiel des öffentlichen Wirtschaftsrechts bzw. Umweltrechts soll die Struktur solcher Berichtspflichten und Informationsrechte in einem kurzen Überblick dargestellt werden.

⁵⁰ Kritisch zur Vergleichbarkeit von CSR-Berichten aufgrund der Vielfalt der CSR-Standards u.a.: *Schrader*, ZUR 2013, 451 (454); *Spießhofer*, NZG 2014, 1281 (1284).

Im öffentlichen Wirtschaftsrecht bzw. Umweltrecht finden sich gesetzliche Veröffentlichungspflichten im Bereich des Infrastrukturrechtes. Insbesondere im Energierecht existieren zahlreiche solcher Pflichten, die stets im sachlichen Zusammenhang mit der liberalisierten und regulierten Energiewirtschaft zu sehen sind und mittelbaren Bezug zu Nachhaltigkeitsthemen aufweisen. Beispielsweise sind Netzbetreiber verpflichtet, die für ihr Netz geltenden Netzentgelte auf ihren Internetseiten zu veröffentlichen, vgl. § 27 StromNEV. Das EEG enthält in § 77 EEG 2014 eine zentrale Transparenzregelung, die es der Öffentlichkeit ermöglichen soll, die Entstehung der Mehrkosten durch das EEG nachvollziehen zu können und damit in erster Linie den Verbraucherschutz bezweckt. Derartige Veröffentlichungspflichten sprechen daher auch regelmäßig nur die beteiligten Akteure des jeweiligen Infrastrukturrechtsregimes an, etwa die Netzbetreiber oder Energieversorgungsunternehmen im Energierecht.

Die Regelungsgebiete des Umweltrechtes sind durch ihren ordnungsrechtlichen Charakter geprägt, in denen staatliche Behörden die Einhaltung der umweltrechtlichen Anforderungen an die jeweilige gewerblich-industrielle Tätigkeit des Unternehmens sicherstellen und gegebenenfalls mit Zwangsmitteln durchsetzen. Im Vordergrund steht hierbei die Genehmigung, also ein Verwaltungsakt zur Erteilung einer öffentlich-rechtlichen Erlaubnis in Bezug auf eine bestimmte umweltrelevante Tätigkeit (bspw. nach dem Bundesimmissionsschutzgesetz), aber auch die kontinuierliche behördliche Überwachung. In diesem zweipoligen Verhältnis zwischen dem Staat bzw. der zuständigen Behörde und dem privaten Unternehmer sind gesetzliche Veröffentlichungspflichten aus den Regelungen des Umweltrechts selten.

Berichts- und Mitteilungspflichten gegenüber den zuständigen Behörden sind in fast allen umweltrechtlichen Regelungsgebieten zu finden. Die Pflicht eines zur Teilnahme am Emissionshandel verpflichteten Anlagenbetreibers gegenüber der Deutschen Emissionshandelsstelle (DEHSt) beim Umweltbundesamt einen jährlichen Emissionsbericht über die im Vorjahr durch seine Tätigkeit verursachten Emissionen zu übermitteln, sei hier beispielhaft genannt. In öffentlich-rechtlichen Genehmigungsverfahren ist es üblich, dass der Vorhabenträger eigens eingeholte umweltgutachterliche Einschätzungen über die Auswirkungen seines Projektes auf die Umwelt den Antragsunterlagen beifügt. Auf vielfältige Weise gelangen so umweltrelevante Informationen über Unternehmen an öffentliche Stellen.

Gerade in Umweltangelegenheiten besteht ein Bedürfnis der Öffentlichkeit nach Beteiligung und Transparenz. Diesem Bedürfnis tragen die Informationsfreiheitsgesetze und insbesondere die Aarhus-Konvention vom 25. Juni 1998⁵¹ über den Zugang zu Informationen, die Öffentlichkeitsbeteiligung an Entscheidungsverfahren und den Zugang zu Gerichten in Umweltangelegenheiten, Rechnung. 46 Staaten, darunter die Bundesrepublik Deutschland, sowie die Europäische Union haben bisher die Konvention unterzeichnet. Die Vorgaben dieses völkerrechtlichen Vertrages wurden sowohl in eigenständigen Stammrechtsakten, als auch in bestehenden Rechtsakten umgesetzt. Dazu gehören Beteiligungsrechte der Öffentlichkeit in Planungs- und Genehmigungsverfahren, ebenso wie die Klagerechte von Umweltverbänden nach dem Umweltrechtsbehelfsgesetz.

Für den Zugang der Öffentlichkeit zu Informationen sind die bestehenden europäischen und nationalen Informationsfreiheitsgesetze⁵² und Umweltinformationsgesetze⁵³ von zentraler Bedeutung. Sie räumen dem Einzelnen umfassende Einsichtsrechte bzw. Zugang zu den, bei den öffentlichen Stellen vorhandenen Informationen ein, ohne dass es hierfür eines spezifischen berechtigten Interesses bedarf. Diese Informationsrechte sind jedoch nicht grenzenlos. Informationsbegehren sind von der Behörde abzulehnen, wenn die Bekanntgabe nachteilige Auswirkungen auf den Schutz öffentlicher oder sonstiger Belange

⁵¹ Abrufbar unter: <http://www.unece.org>

⁵² National: IFG Bund und IFGe der Länder (nicht alle Länder haben ein IFG verabschiedet); europäisch: Verordnung (EG) Nr. 1049/2001.

⁵³ National: UIG Bund und UIGe der Länder (in allen Ländern); europäisch: Verordnung (EG) Nr. 1367/2006.

(bspw. Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse) hätte, es sei denn, dass das öffentliche Interesse an der Bekanntmachung überwiegt. Betreffen die Informationen Emissionen in die Umwelt, fällt die Interessenabwägung nach der gesetzgeberischen Wertung regelmäßig zu Gunsten der Veröffentlichung aus.⁵⁴

Während durch die vorstehend geschilderten Berichtspflichten vor allem Behörden an die entsprechenden Umweltinformationen gelangen und Dritte den Weg über ein Informationsbegehren nutzen müssen, wirkt die CSR-Richtlinie als direkte Informationsversorgung zu CSR-Themen für alle Arten von Stakeholdern und somit für Jedermann. Die bestehenden öffentlich-rechtlichen Berichtspflichten und Informationsrechte werden insoweit durch die Richtlinie ergänzt und bieten den Stakeholdern zusätzliche, komprimierte Informationszugangsmöglichkeiten.

4.3 Anforderungen und Gestaltungsmöglichkeiten hinsichtlich eines Befreiungsvorbehalts von der Berichtspflicht durch Abgabe gesonderter (Nachhaltigkeits-)Berichte

Art. 19a Abs. 4, Art. 29a Abs. 4 EU-Bilanzrichtlinie eröffnen die Möglichkeit, den von der Berichtspflicht betroffenen Unternehmen und Unternehmensgruppen zu gestatten, anstelle der Nichtfinanziellen Erklärung einen gesonderten Nachhaltigkeitsbericht zu erstellen, der nicht in den Lagebericht aufzunehmen ist. Soweit Mitgliedstaaten dies zulassen, werden gemäß Art. 19a Abs. 4 Unterabsatz 2, Art. 29a Abs. 4 Unterabsatz 2 EU-Bilanzrichtlinie mit einem entsprechenden Bericht zugleich auch die Berichtspflichten zu Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren gem. Art. 19 Abs. 1 Unterabsatz 3 EU-Bilanzrichtlinie erfüllt.

Die von der EU eröffnete Gestaltungsmöglichkeit ist so umfassend, dass ein solcher Bericht weder die von Art. 19a Abs. 1, Art. 29a Abs. 1 EU-Bilanzrichtlinie geforderten Informationen enthalten noch auf einem nationalen, unionsbasierten oder internationalen Rahmenwerk basieren muss.⁵⁵ Verpflichtende Vorgaben sind nach Art. 19a Abs. 4, Art. 29a Abs. 4 EU-Bilanzrichtlinie ausschließlich, dass der Bericht zusammen mit dem Lagebericht zu veröffentlichen ist, innerhalb einer angemessenen Frist öffentlich zugänglich gemacht werden muss und im (Konzern-)Lagebericht hierauf Bezug zu nehmen ist.

Als Beispiel für die Umsetzung eines solchen Befreiungsvorbehalts im deutschen Recht könnte § 289a Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB dienen. Diese Regelung beruht bisher auf der EG-Bilanzrichtlinie bzw. der EG-Konzernabschlussrichtlinie. Auch Art. 20 Abs. 2 EU-Bilanzrichtlinie, der künftig die Erklärung zur Unternehmensführung europarechtlich regelt, sieht einen entsprechenden Befreiungsvorbehalt vor. Hierbei ist zu beachten, dass es im Detail Unterschiede zwischen den Befreiungsvorbehalten in Art. 20 Abs. 2 EU-Bilanzrichtlinie und in Art. 19a Abs. 4, Art. 29a Abs. 4 EU-Bilanzrichtlinie gibt.⁵⁶ Eine vollständige Übernahme der Regelungen in § 289a Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB in die Regelung zur Nichtfinanziellen Erklärung oder ein entsprechender Verweis auf § 289a HGB ist deshalb nicht möglich.

⁵⁴ Das Bundesverwaltungsgericht legt den Begriff der „Emissionen in die Umwelt“ allerdings restriktiv aus, vgl. *BVerwG*, NVwZ 2010, 189, 192: Es handelt sich um Angaben über die Gesamtmenge an Kohlendioxid, das aus der jeweiligen Anlage in die Umgebung gelangt. Darunter fallen nicht Informationen über Vorgänge innerhalb einer emittierenden Anlage, durch die die später in die Umwelt abgegebene Stoffe entstehen oder deren Zusammensetzung und Menge beeinflusst werden.

⁵⁵ „...unabhängig davon, ob der Bericht sich auf ... Rahmenwerke stützt, und unabhängig davon, ob der Bericht die in Abs. 1 vorgeschriebenen Informationen ... umfasst, ...“ bzw. in der englischen Fassung der Richtlinie „... whether or not ...“ Teilweise wird angenommen, dass es sich hierbei um einen Übersetzungsfehler handelt (vgl. *Spießhofer*, NZG 2014, 1281 (1286)). Hierfür lässt allerdings weder der Wortlaut noch die Entstehung der Klausel im Gesetzgebungsverfahren Raum (so auch: *Spießhofer*, NZG 2014, 1281 (1286)).

⁵⁶ So enthält Art. 20 Abs. 2 EU-Bilanzrichtlinie keine Gestattung, dass der befreiende Bericht andere Inhalte als die in Art. 20 genannten Pflichtinhalte haben darf. Außerdem enthält Art. 20 Abs. 2 EU-Bilanzrecht keine Regelung zum Zeitpunkt, zu welchem der Bericht auf der Internetseite öffentlich gemacht werden muss.

Bei der Entscheidung über die Normierung des Befreiungsvorbehalts gilt es mehrere Aspekte zu beachten. Hierzu gehören u.a.:

- *Ziel des Befreiungsvorbehalts:* Aus Sicht der von der Berichtspflicht betroffenen Unternehmen könnte die höhere Flexibilität bei der Berichterstattung für einen Befreiungsvorbehalt sprechen.⁵⁷ Auch könnte als Argument dienen, dass bei einem gesonderten Bericht die Finanzberichterstattung bzw. der Lagebericht nicht zusätzlich verlängert wird. Zudem könnte die bereits aus § 289a Abs. 1 HGB anerkannte Praxis eines externen Berichts mit Verweis im Lagebericht für die Zulassung einer Befreiung sprechen. Ein weiteres Argument könnte sein, dass durch einen externen Bericht der Eindruck vermieden wird, dass die Nichtfinanzielle Erklärung entsprechend dem Lagebericht inhaltlich durch den Abschlussprüfer geprüft wird.⁵⁸ Aus Sicht der Stakeholder könnte als Argument für einen Befreiungsvorbehalt herangezogen werden, dass bisher die Nachhaltigkeitsberichterstattung – mit Ausnahme der Berichtspflichten nach §§ 289 Abs. 3, 315 Abs. 1 Satz 4 HGB – durch gesonderte Berichte erfolgt und insofern ein bekanntes Verfahren darstellt. Auch kann demjenigen, der sich ausschließlich für die Informationen aus der Nichtfinanziellen Erklärung interessiert, ein gesonderter Bericht ggf. zielgerichtetere Informationen liefern. Gegen einen Befreiungsvorbehalt spricht, dass hierdurch dem Ziel der besseren Vergleichbarkeit der Berichte entgegengewirkt wird und eine Vielzahl unterschiedlicher Berichtsformen das Ergebnis ist. Darüber hinaus müssen Stakeholder Aufwand betreiben, um die Nichtfinanzielle Erklärung zu finden, da sie nicht wissen, ob sie sich im Finanzbericht oder in einem gesonderten Bericht befindet. Auch Verknüpfungen zwischen der Finanzberichterstattung und der Nichtfinanziellen Erklärung sind schwerer für die Stakeholder erkennbar. Darüber hinaus würde bei großen Unternehmen im öffentlichen Interesse eine Berichterstattung zu Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren im Lagebericht fehlen, während große Unternehmen, die nicht im Öffentlichen Interesse stehen, hierzu weiter Angaben in den Lagebericht aufnehmen müssen. Schließlich könnte als Argument gegen den Befreiungsvorbehalt herangezogen werden, dass große Unternehmen bereits jetzt innerhalb des Lageberichts Angaben zu Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren aufnehmen und durch die CSR-Richtlinie nur eine Erweiterung des Berichtsgegenstands stattfindet.
- *Umfang des Befreiungsvorbehalts:* Durch die Gestaltungsspielräume, die den Mitgliedstaaten mit Art. 19a Abs. 4, 29a Abs. 4 EU-Bilanzrichtlinie bei der Ausgestaltung des Befreiungsvorbehalts gewährt werden, kann den betroffenen Unternehmen – anders als in der ursprünglichen Zielsetzung der CSR-Richtlinie⁵⁹ - eine in Inhalt und Umfang weitestgehend freie Berichterstattung ermöglicht werden. Insofern wäre zu entscheiden, ob in den betreffenden Berichten zumindest die Angaben im Sinne von Art. 19a Abs. 1, Art. 29a Abs. 1 EU-Bilanzrichtlinie verlangt werden und/oder die Anwendung eines Rahmenwerkes bei der Berichterstattung außerhalb des Lageberichts verlangt wird.⁶⁰

⁵⁷ Dies entspricht der vom Europäischen Parlament geforderten Flexibilität, Erwägungsgrund 3, Satz 4, 2014/95/EU, wobei zugleich der Erhöhung von Konsistenz und Vergleichbarkeit, gemäß Erwägungsgrund 6, Satz 1, 2014/95/EU und Erwägungsgrund 22, 2014/95/EU entgegengewirkt wird. Kritisch zu den entgegengesetzten Zielen: *Spießhofer*, NZG 2014, 1281 (1283).

⁵⁸ Dieses Argument findet sich teilweise in Bezug auf die Berichtspflicht nach § 289a HGB, *Böcking/Dutzi/Eibelshäuser*, in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, Stand 1.04.2011, § 289a HGB, Rn. 73. Sollte eine inhaltliche Prüfungspflicht durch Abschlussprüfer normiert, wäre diese Argumentation hinfällig.

⁵⁹ Vgl. Erwägungsgrund 6, 2014/95/EU „...Konsistenz und Vergleichbarkeit der offengelegten nichtfinanziellen Informationen unionsweit zu erhöhen ...“; Erwägungsgrund 5, 2014/95/EU: „Außerdem ist es notwendig, eine gewisse rechtliche Mindestanforderung in Bezug auf den Umfang der Informationen festzulegen, die der Öffentlichkeit und den Behörden unionsweit von Unternehmen zur Verfügung gestellt werden müssen. ...“

⁶⁰ *Spießhofer*, NZG 2014, 1281 (1286) befürchtet andernfalls, dass die CSR-Richtlinie andernfalls zum „Papiertiger“ wird.

- *Integrated Reporting*: Integrated Reporting ist ein Prozess der Wertschöpfung, über dessen Ergebnis periodisch in Form eines Berichts Rechenschaft gelegt werden soll. In diesem Bericht soll als „Dach-Bericht“ komprimiert über die Unternehmensstrategie, die Unternehmensführung, die Leitung und die kurz-, mittel- und langfristige Entwicklung des Unternehmens berichtet werden, wobei die Aussagen des Finanzberichts, des Nachhaltigkeitsberichts, des Vergütungsberichts, des Corporate-Governance-Berichts und des Geschäftsberichts gebündelt werden.⁶¹ Mit der erweiterten Berichtspflicht nach Art. 19a Abs. 1, Art. 29a Abs. 1 EU-Bilanzrichtlinie innerhalb des Lageberichts geht die EU bei dem betroffenen Adressatenkreis einen Schritt in Richtung eines „Integrated Reporting“, d.h. hin zu einer kombinierten Berichterstattung von Nachhaltigkeitsaspekten zusammen mit der Finanzberichterstattung.⁶² Gerade aus den Anforderungen in Art. 19a Abs. 1, Art. 29a Abs. 1 EU-Bilanzrichtlinie, die an die betreffenden Nachhaltigkeitsinformationen gestellt werden⁶³, wird deutlich, dass mit der Nichtfinanziellen Erklärung Wechselwirkungen offengelegt werden sollen und die Angaben zu den CSR-Belangen für das Verständnis der wirtschaftlichen und finanziellen Verhältnisse der Gesellschaft von Bedeutung sind.⁶⁴ Soweit die Berichtspflicht in einen gesonderten Bericht außerhalb der Lageberichterstattung verlagert wird, ist diese inhaltliche Verknüpfung beider Berichte schwerer nachzuvollziehen.
- *Vergleich zur Berichtspflicht über Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren gemäß Art. 19 Abs. 1 Unterabsatz 3 EU-Bilanzrichtlinie*: Bei der Frage, ob bzw. in welcher Form eine Befreiung von der Abgabe einer Nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht aufgrund eines gesonderten Nachhaltigkeitsberichts möglich ist, sollte die fortgeltende, zwingende Berichtspflicht zu Nichtfinanziellen Leistungsindikatoren gemäß Art. 19 Abs. 1, Art. 29 Abs. 1 EU-Bilanzrichtlinie bzw. §§ 289 Abs. 3, 315 HGB beachtet werden, die weiterhin für große Kapitalgesellschaften und für Konzerne gilt, die nicht der Berichtspflicht gemäß Art. 19a, Art. 29a EU-Bilanzrichtlinie unterliegen. Diese Unternehmen und Unternehmensgruppen müssen in der gewohnten Form zu Nachhaltigkeitsaspekten innerhalb des Lageberichts berichten. Gestattet man den von Art. 19a, Art. 29a EU-Bilanzrichtlinie erfassten Unternehmen die Nichtfinanzielle Erklärung außerhalb des (Konzern-)Lageberichts zu veröffentlichen, so finden sich künftig in den Lageberichten großer Unternehmen mehr Aussagen zu Nachhaltigkeits- bzw. CSR-Aspekten als in denen von großen Unternehmen im Öffentlichen Interesse i.S.v. Art. 2 EU-Bilanzrichtlinie mit mehr als 500 Mitarbeitern. Letztlich könnten die von Art. 19a Abs. 4, 29a Abs. 4 EU-Bilanzrichtlinie erfassten Unternehmen aufgrund eines weitgefassten Befreiungsvorbehalts auch inhaltlich weniger strengen Maßstäben bei der CSR-Berichterstattung unterliegen als die weiterhin von Art. 19 Abs. 1, Art. 29 Abs. 1 EU-Bilanzrichtlinie erfassten Unternehmen.

Zusammenfassung

Der Befreiungsvorbehalt überlässt den Mitgliedstaaten eine weitreichende Gestaltungsmöglichkeit zur Frage, wie die Berichtspflicht der CSR-Richtlinie tatsächlich umgesetzt wird. Im weitest gehenden Fall können Mitgliedstaaten Berichte außerhalb der Lageberichte zulassen, die nicht die inhaltlichen Anforderungen der CSR-Richtlinie an die Nichtfinanzielle Erklärung erfüllen. Soweit sich der Gesetzgeber für die Einführung des Befreiungs-

⁶¹ *Simon-Heckroth*, WPg 2014, 311 (318).

⁶² Erwägungsgrund 3, 2014/95/EU: „... In diesem Zusammenhang hilft die Angabe nichtfinanzieller Informationen dabei, das Geschäftsergebnis von Unternehmen und ihre Auswirkungen auf die Gesellschaft zu messen, zu überwachen und zu handhaben. ...“. Allerdings wird im Ergebnis noch kein „Integrated Reporting“ erreicht. So auch: Voland, BB 2015, 67 (74). *Spießhofer*, NZG 2014, 1281 (1286) spricht vom „partiell integrierten Lagebericht“. Einschränkung: *Beisheim*, in: Habersack/Huber/Spindler, FS Stilz, 2014, S. 62.

⁶³ „... für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Unternehmens sowie der Auswirkungen seiner Tätigkeit erforderlich ...“

⁶⁴ Vgl. Fn. 33.

vorbehalts entscheidet, kann er auf die Erfahrungen zur Befreiungsmöglichkeit in § 289a Abs. 1 Satz 2, 3 HGB zurückgreifen. Vor einer Umsetzung sind unterschiedliche Aspekte abzuwägen. Hierzu gehört die Frage nach dem Ziel einer solchen Regelung sowie deren Vor- bzw. Nachteilhaftigkeit, die Reichweite des Befreiungsvorbehalts, die Berücksichtigung des Integrated Reporting Ansatzes sowie die Beachtung der fortbestehenden Berichtspflicht über Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren gemäß Art. 19 Abs. 1 Unterabsatz 3 EU-Bilanzrichtlinie.

4.4 Herausforderungen bezüglich einer gesetzlichen Regelung zur inhaltlichen Prüfung von Nichtfinanziellen Erklärungen gemäß der CSR-Richtlinie

Abweichend von Art. 19a Abs. 5, Art. 29a Abs. 5 EU-Bilanzrichtlinie, wonach der Abschlussprüfer nur die Vorlage der Nichtfinanziellen Erklärung bzw. des gesonderten (Nachhaltigkeits-)Berichts im Rahmen der Abschlussprüfung prüft, können die Mitgliedstaaten eine zusätzliche inhaltliche Pflichtprüfung vorsehen. Über die genaue Zielrichtung, den Auftraggeber des Prüfungsauftrags oder den Umfang der Prüfung trifft die CSR-Richtlinie keine Aussage. Allerdings wird in Art. 19a Abs. 6, Art. 29a Abs. 6 EU-Bilanzrichtlinie klargestellt, dass bei Umsetzung die Prüfung durch einen „unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen“⁶⁵ erfolgen muss. Hierdurch wird festgelegt, dass die Prüfung nicht durch Organe oder Mitarbeiter der berichtenden Unternehmen erfolgen kann, es sich hierbei aber nicht um einen Abschluss- bzw. Wirtschaftsprüfer handeln muss.

Den Mitgliedstaaten wird bei der Normierung einer solchen Prüfungspflicht ein weiterer Gestaltungsspielraum überlassen. Sie können sich auf die Übernahme der Vorgaben der CSR-Richtlinie beschränken (inhaltliche Prüfung der Nichtfinanziellen Erklärung bzw. des gesonderten Berichts durch einen unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen) oder detailliert Art und Qualifikation des Prüfers, Prüfungszeitraum, auswählendes bzw. beauftragendes Unternehmensorgan, Inhalt bzw. Umfang der Prüfung oder Anforderungen an eine Zertifizierung festlegen.

Auch hier sollte wieder ein Vergleich mit den Regelungen zur Erklärung zur Unternehmensführung bei der Entscheidung über die Ausübung des Wahlrechts gezogen werden. Auf Grundlage der entsprechenden EU-Regelungen ist gemäß § 317 Abs. 2 Satz 3 HGB die Erklärung zur Unternehmensführung – unabhängig davon ob sie innerhalb des Lageberichts oder zusätzlich abgegeben wird – nicht Gegenstand der Abschlussprüfung.⁶⁶ Der Abschlussprüfer hat nur festzustellen, ob der Lagebericht die in § 289a Abs. 2 HGB verlangten Informationen bzw. die vom Gesetz geforderten Bestandteile der Erklärung zur Unternehmensführung enthält und ob der Lagebericht - soweit der Befreiungsvorbehalt ausgeübt wurde - auf den Ort der Berichtsveröffentlichung verweist.⁶⁷ Andernfalls ist der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers einzuschränken.

Die bisherige vollständige Befreiung von einer inhaltlichen Prüfung in § 317 Abs. 2 Satz 3 HGB wird bei Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie anzupassen sein, da einzelne, neue Inhalte der Erklärung zur Unternehmensprüfung⁶⁸ nun gemäß Art. 20 Abs. 3 EU-Bilanzrichtlinie in die Abschlussprüfung einzubeziehen sind. Jedoch bleibt es auch dann bei dem Grundsatz, dass die Erklärung der Unternehmensführung als solche weder durch den Abschlussprüfer noch durch einen gesonderten Prüfer inhaltlich zu prüfen ist. Dies bedeutet jedoch nicht, dass fehlerhafte Angaben in der Erklärung zur Unternehmensführung sanktionslos gestellt sind. Eine fehlende, unvollständige oder fehlerhafte Erklärung zur Unternehmensführung stellt gemäß § 334 Abs. 1 Nr. 3 HGB eine Ordnungswidrigkeit der Mitglieder des

⁶⁵ In der englischen Fassung der Richtlinie ist von „independent assurance service provider“ die Rede.

⁶⁶ *Kleindiek*, in: MünchKomm Bilanzrecht, 1. Aufl., § 289a Rn. 3.

⁶⁷ *Bormann*, in: MünchKomm Bilanzrecht, 1. Aufl., § 317, Rn. 75; *Böcking/Dutzi/Eibelshäuser*, in: Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht, Stand 1.04.2011, § 289a HGB, Rn. 72.

⁶⁸ Dies gilt gemäß Art. 20 Abs. 3 EU-Bilanzrichtlinie für die Angaben nach Art. 20 Abs. 1 lit. c) (Risikomanagementsystem) und Art. 20 Abs. 1 lit. d) (Angaben betreffend Übernahmeangebote).

Vertretungsorgans und/oder des Aufsichtsrats dar.⁶⁹ Bei Vorsatz des jeweiligen Organs kann sogar eine Straftat gemäß § 331 Nr. 1 HGB gegeben sein.⁷⁰ Dabei ist es unerheblich, ob die Erklärung zur Unternehmensführung im Lagebericht enthalten oder auf sie im Lagebericht verwiesen wird.⁷¹

Als weitere Konsequenzen bei schwerwiegenden inhaltlichen Mängeln kommt eine Anfechtbarkeit der Entlastungsbeschlüsse und letztlich – ungeachtet der Schwierigkeiten eines Schadensnachweises – eine Organhaftung in Betracht.⁷² Vorstand und Aufsichtsrat müssen insoweit unabhängig vom Fehlen einer externen inhaltlichen Prüfung aufgrund drohender zivilrechtlicher und strafrechtlicher Sanktionen um die vollständige Erfüllung der Pflichten aus § 289a HGB und damit um die Richtigkeit und Vollständigkeit der Erklärung zur Unternehmensführung bemüht sein. Entsprechende Sanktionen gelten bei der Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie in das deutsche Recht unter Verzicht auf eine inhaltliche Prüfungspflicht auch für die Nichtfinanzielle Erklärung. Diese Rahmenbedingungen und die Erfahrungen bezüglich der Erklärung zur Unternehmensführung sollten bei der Entscheidung über die inhaltliche Prüfungspflicht berücksichtigt werden.

Gerade aufgrund des weitreichenden Handlungsspielraums ist vom Gesetzgeber zu hinterfragen, welches Ziel mit einer Prüfung der Nichtfinanziellen Erklärung erreicht werden soll. Daran schließt sich die Frage, was für eine Art der Prüfung zur Zielerreichung erforderlich wäre, was für Folgen dies hätte und wie die Prüfungspflicht im Gesetz zu regeln wäre. Hierbei sind folgende Aspekte zu beachten:

- *Ziel der Prüfung:* Ausgangspunkt für die Frage nach der Ausübung des Wahlrechts muss die Festlegung eines Ziels sein, das mit Normierung einer inhaltlichen Prüfungspflicht erreicht werden soll, und zugleich die Verifizierung, dass dies tatsächlich erreichbar ist. Als wesentliches Ziel für die Prüfung Nichtfinanzieller Angaben wird in der Literatur die Erhöhung der Glaubwürdigkeit und/oder der Richtigkeit einzelner im Bericht gemachter Angaben angeführt.⁷³ Darüber hinaus wird festgestellt, dass die Leitungs- und Überwachungsorgane durch die Prüfung eine hinreichende bzw. gewisse Sicherheit hinsichtlich der Nachvollziehbarkeit und Plausibilität sowie der Konsistenz der im Bericht gemachten Angaben erhalten oder aber – aus Sicht des Aufsichtsrats – erst in die Möglichkeit einer angemessenen Überwachung gesetzt werden.⁷⁴ Allerdings gibt es auch Positionen, die einen generellen Mehrwert entsprechender Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten bestreiten, da ein entsprechender Beleg für einen solchen Mehrwert fehle.⁷⁵ Auch wird festgestellt, dass es hinsichtlich der inhaltlichen Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten eine steigende Erwartungslücke zwischen den Vorstellungen der Leser bei Vorliegen eines geprüften Berichts und dem tatsächlichen Prüfungsergebnis gebe, da die Nachhaltigkeitsinformationen durch mangelnde zwischenbetriebliche Vergleichbarkeit und Objektivierbarkeit gekennzeichnet sind.⁷⁶ Gerade aufgrund der gewährten Ausgestaltungsmöglichkeiten der Nichtfinanziellen Erklärungen und der optionalen Berichte außerhalb des Lageberichts ist zu hinterfragen, was eine inhaltliche Prüfungspflicht tatsächlich leisten kann.

⁶⁹ Lange, in: MünchKomm HGB, 3. Aufl., § 289a, Rn. 17; Böcking/Gros/Worret, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, 3. Aufl., § 289a, Rn. 24.

⁷⁰ Lange, in: MünchKomm HGB, 3. Aufl., § 289a, Rn. 17; Kleindiek, in: MünchKomm Bilanzrecht, 1. Aufl., § 289a, Rn. 24.

⁷¹ Lange, in: MünchKomm HGB, 3. Aufl., § 289a, Rn. 17; Kleindiek, in: MünchKomm Bilanzrecht, 1. Aufl., § 289a, Rn. 24.

⁷² Lange, in: MünchKomm HGB, 3. Aufl., § 289a, Rn. 18; Kleindiek, in: MünchKomm Bilanzrecht, 1. Aufl., § 289a, Rn. 24, 25.

⁷³ Rauschenberg, Der Konzern 2014, 319 (324); Schmitz, IRZ 2014, 161; Simon-Heckroth, WPg 2014, 311 (321).

⁷⁴ Simon-Heckroth, WPg 2014, 311 (321); Velte, NZG 2014, 1046 (1048).

⁷⁵ Rauschenberg, Der Konzern 2014, 319 (324 f.); Schmitz, IRZ 2014, 161 (162 f.).

⁷⁶ Velte, NZG 2014, 1046 (1048).

- *Art des Prüfers:* Da Art. 19a Abs. 6, Art. 29a Abs. 6 EU-Bilanzrichtlinie nur festlegt, dass es sich um einen unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen handeln muss, besteht die Möglichkeit, die inhaltliche Prüfung sämtlichen diesbezüglich am Markt tätigen Akteuren zu gestatten. Demgegenüber wird in der aktuellen Literatur vor allem eine Erweiterung der Prüfungspflicht des Abschlussprüfers auf die Nichtfinanzielle Erklärung diskutiert.⁷⁷ Erlaubt man unterschiedlichsten Prüfern die inhaltliche Pflichtprüfung durchzuführen, so stellt sich die Frage nach den Anforderungen bzw. Qualitätskriterien, die an einen solchen Prüfer zu stellen sind. Darüber hinaus pflegen die derzeit tätigen Prüfer unterschiedliche Prüfungsansätze mit verschiedenen Zielsetzungen.⁷⁸ Unabhängig von der Vergleichbarkeit der Nichtfinanziellen Erklärungen ist deshalb auch die Vergleichbarkeit der Prüfungen nicht zwangsläufig gegeben. Auch stellt sich aufgrund der unterschiedlichen Arten von Prüfern die Frage, inwieweit ein einheitliches Zertifikat festgelegt werden kann bzw. festgelegt werden muss. Nimmt man im Falle der Normierung einer inhaltlichen Prüfungspflicht bei der Wahl des Prüfers keine Einschränkungen vor, besteht die Gefahr, dass mangels einheitlicher Standards und Qualitätskriterien die inhaltliche Prüfungspflicht keinen tatsächlichen Mehrwert bedeutet.
- *Festlegung eines Prüfungsstandards:* Bei der Normierung einer inhaltlichen Prüfungspflicht könnte ein zu verwendender Prüfungsstandard festgelegt werden, der bei der Berichtsprüfung zugrunde zu legen ist. Dies würde möglicherweise für eine bessere Vergleichbarkeit der Prüfungsvorgänge und zu einer höheren Akzeptanz der Prüfung führen. Hierbei ist zu beachten, dass die derzeitigen Prüfungsstandards teilweise auf bestimmte Prüfer (z.B. IDW PS 821 für Wirtschaftsprüfer) abgestimmt sind. Durch die Verpflichtung auf einen Prüfungsstandard könnte unabhängig von einer entsprechenden Absicht gegebenenfalls (mittelbar) die Art der zugelassenen Prüfer eingegrenzt werden.
- *Verantwortlichkeit für Auswahl des Prüfers und Vergabe des Prüfungsauftrags:* Soweit ein Unternehmen die Prüfung eines freiwilligen Nachhaltigkeitsberichts vornehmen lässt, handelt es sich um eine Geschäftsführungsmaßnahme, sodass die Entscheidung über die Prüfung und die Erteilung des Prüfungsauftrags in die Kompetenz des Vorstands bzw. Geschäftsführers fällt. Demgegenüber liegt bei einer Aktiengesellschaft die Entscheidung über die Wahl des Abschlussprüfers, der in seine Prüfung auch die Angaben zu den Nichtfinanziellen Indikatoren nach § 289 Abs. 3 HGB in seine Prüfung einfließen lässt, bei der Hauptversammlung⁷⁹ auf Vorschlag des Aufsichtsrates.⁸⁰ Die Kompetenz hinsichtlich der Beauftragung liegt ebenfalls beim Aufsichtsrat.⁸¹ Bei Festsetzung einer inhaltlichen Prüfungspflicht der Nichtfinanziellen Erklärung wäre festzulegen, welchem Organ das Auswahl- und Beauftragungsrecht zukommen soll.⁸² Nur soweit die Nichtfinanzielle Erklärung in die Abschlussprüfung gemäß § 317 Abs. 2 HGB einbezogen wird, wie dies einzelne Autoren befürworten⁸³, wäre die Kompetenz zugunsten von Aufsichtsrat und Hauptversammlung in der Aktiengesellschaft zwingend.⁸⁴ Neben der grundsätzlichen Kompe-

⁷⁷ Schrader, ZUR 2013, 451 (456); Rauschenberg, Der Konzern 2014, 319 ff.; Velte, NZG 2014, 1046 (1048 f.); Spießhofer, NZG 2014, 1281 (1286).

⁷⁸ Zu den unterschiedlichen Prüfungsansätzen: Clausen/Loew, Mehr Glaubwürdigkeit durch Testate?, 2005, S. 3ff.; Simon-Heckroth, WPg 2014, 311 (321ff.).

⁷⁹ § 119 Abs. 1 Nr. 4 AktG.

⁸⁰ § 124 Abs. 3 AktG.

⁸¹ § 111 Abs. 2 Satz 3 AktG.

⁸² Soweit die Beauftragung zur Prüfung eines Nachhaltigkeitsberichts als Geschäftsführungsaufgabe verstanden wird, liegt die Kompetenz automatisch beim Geschäftsführungsorgan. Die Sonderkompetenz von Aufsichtsorgan bzw. Gesellschafterkreis/Hauptversammlung bedarf einer ausdrücklichen Regelung im Gesetz (AktG, GmbHG).

⁸³ Schrader, ZUR 2013, 451 (456); Velte, NZG 2014, 1046 (1049); Rauschenberg, Der Konzern 2014, 319 (328).

⁸⁴ Entsprechendes gilt für die Wahl von Abschlussprüfern durch die Gesellschafter anderer Rechtsformen, vgl. § 318 HGB.

tenzzuweisung innerhalb der gesellschaftsrechtlichen Kompetenzordnung wäre bei dieser Entscheidung auch die Auswirkung der Zuordnung auf die beabsichtigten Ziele (Steigerung der Glaubwürdigkeit durch eine unabhängige Prüfung) zu beachten. Gerade die Auswahl/Beauftragung von Prüfern durch die Geschäftsführung wird in Untersuchungen im Hinblick auf beeinträchtigte Unabhängigkeit bzw. Einflussnahme auf die Prüfung als kritisch angesehen.⁸⁵

- *Zeitliche Abfolge von Berichtsprüfung und Abschlussprüfung:* Soweit eine inhaltliche Prüfungspflicht normiert wird, muss die Prüfung in die zeitliche Abfolge bei der Aufstellung und Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht eingefügt werden. Gerade wenn die inhaltliche Prüfung aufgrund eines gesonderten Auftrags durch einen anderen Prüfer als den Abschlussprüfer erfolgt, muss die Nichtfinanzielle Erklärung so rechtzeitig erstellt sein, dass die Prüfung durch den weiteren externen Prüfer vor der Abschlussprüfung abgeschlossen ist, damit dieser die Vorlage der geprüften Nichtfinanziellen Erklärung gemäß Art. 19a Abs. 5, Art. 29a Abs. 5 EU-Bilanzrichtlinie bestätigen kann.
- *Umfang der Prüfung:* Prüfungsstandards, wie der IDW PS 821, eröffnen die Möglichkeit einer umfassenden Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten wie auch die punktuelle Prüfung bzw. prüferische Durchsicht. Insoweit käme auch die Verpflichtung zur begrenzten inhaltlichen Prüfung der Nichtfinanziellen Erklärung, z.B. von als besonders wichtig erachteten Teilaspekten, in Betracht. Aufgrund der nur begrenzten Vergleichbarkeit der Nichtfinanziellen Erklärungen und der ggf. zugelassenen gesonderten Berichte untereinander würde eine solche begrenzte Prüfung den Mehrwert einer inhaltlichen Prüfung allerdings weiter vermindern.
- *Rechtsfolgen einer Prüfung:* Soweit man eine inhaltliche Prüfungspflicht regelt, sind auch hieraus resultierende Rechtsfolgen zu prüfen bzw. zu beachten. Beispielsweise ist festzulegen, ob trotz fehlender inhaltlicher Prüfung oder trotz verweigertem Testat bei der inhaltlichen Prüfung der Nichtfinanziellen Erklärung die Vorlage an den Abschlussprüfer gemäß Art. 19a Abs. 5, Art. 29a Abs. 5 EU-Bilanzrichtlinie zulässig wäre. Hieran schließt sich z.B. die Frage, was die Rechtsfolgen eines unzulässiger Weise verweigerten Testats / Zertifikats sind. Auch stellt sich die Frage einer möglichen Haftung des Prüfers bei fehlerhafter Prüfung bzw. fehlerhafter Anerkennung einer Nichtfinanziellen Erklärung.⁸⁶
- *Kosten der Prüfung:* Auch die Kosten einer inhaltlichen Prüfung sind bei der Frage, ob eine Prüfungspflicht vorgesehen werden soll, zu berücksichtigen.⁸⁷

Zusammenfassung

Auch beim Wahlrecht zur Regelung einer inhaltlichen Prüfungspflicht überlässt der Europäische Gesetzgeber den Mitgliedstaaten eine weitreichende Entscheidungskompetenz. Wie bei der Frage des Befreiungsvorbehalts kann der deutsche Gesetzgeber seine Erfahrungen zur Erklärung zur Unternehmensführung heranziehen. Dies gilt sowohl für die Ausgestaltungsmöglichkeiten wie auch für die Frage, ob fehlerhafte Nichtfinanzielle Erklärungen ohne inhaltliche Prüfungspflicht sanktionslos gestellt werden, was aufgrund der Vergleichbarkeit zur „Erklärung zur Unternehmensführung“ gemäß § 289a HGB in zivilrechtlicher und in strafrechtlicher Sicht verneint werden muss. Bei der Frage, ob und wie eine inhaltliche Prüfungspflicht ausgestaltet werden kann, sind diverse Aspekte in den Blick zu nehmen. Diese betreffen u.a. das Ziel der Prüfung, die Art des Prüfers, die Kompetenz bei der Auswahl des Prüfers, die Festlegung eines Prüfungsstandards, den Umfang der Prüfung, die zeitliche Abstimmung mit der Abschlussprüfung, die Rechtsfolgen und Kosten der Prüfung.

⁸⁵ Rauschenberg, Der Konzern 2014, 319 (325); Schmitz, IRZ 2014, 161 (131).

⁸⁶ Vgl. in Bezug auf eine Haftung eines Abschlussprüfers: Rauschenberg, Der Konzern 2014, 319 (326ff.).

⁸⁷ Zu den Kosten von Prüfungen in der Schweiz: Schmitz, IRZ 2014, 161 (166); relativierend: Velte, NZG 2014, 1046, 1046 (1048).

4.5 Möglicher Nutzen des DNK im Hinblick auf die informelle Kettenwirkung der Berichtspflicht auf kleine und mittlere Unternehmen

Art. 19a Abs. 1 lit. d), Art. 29a Abs. 1 lit. d) EU-Bilanzrichtlinie legen fest, dass bei der Darstellung zu den Risiken der CSR-Belange Angaben zu Geschäftsbeziehungen, Erzeugnissen und Dienstleistungen gemacht werden sollen, soweit diese relevant und verhältnismäßig sind. Hierdurch erweitert sich die Berichtspflicht im Rahmen der Nichtfinanziellen Erklärung auf Angaben zu Vertragspartnern und Unternehmen entlang der Lieferkette.⁸⁸ Entsprechendes sehen die DNK Kriterien 4 und 17 bei der DNK-Berichterstattung vor.

Aufgrund der zunehmenden freiwilligen Nachhaltigkeitsberichterstattung ist es - unabhängig von der CSR-Richtlinie - bei immer mehr Unternehmen Praxis, dass sie Vertragspartner durch Klauseln oder die Unterzeichnung sogenannter „Codes of Conduct“ bestimmten CSR-Vorgaben unterwerfen und sich hierzu berichten lassen.⁸⁹ Dadurch sollen CSR-Standards gewährleistet werden und hierzu im eigenen CSR-Bericht Aussagen getroffen werden können. Dabei ist es vielfach unerheblich, wie groß der Vertragspartner ist oder welcher Jurisdiktion er unterliegt. Aufgrund von Marktmacht bzw. der Fokussierung auf den Vertragsabschluss akzeptieren Vertragspartner entsprechende Klauseln. Inwieweit solche Verpflichtungen tatsächlich wirksam sind, wird dabei selten hinterfragt oder geprüft.⁹⁰ Im Ergebnis werden so – durch die CSR-Richtlinie sogar verstärkt – auch kleine und mittelständische Unternehmen („KMU“) in eine Nachhaltigkeitsberichterstattung einbezogen. Zwar verfassen diese Unternehmen keine eigenen Nichtfinanziellen Erklärungen oder Nachhaltigkeitsberichte, aber sie können verpflichtet sein, an einen oder mehrere Vertragspartner zu CSR-Belangen (z.B. Korruption, Anerkennung der Menschenrechte, Arbeitsstandards) zu berichten. Dies führt zu (bürokratischem) Mehraufwand bei kleinen und mittleren Unternehmen und damit auch zu Mehrkosten.⁹¹ Aufgrund divergierender Codes of Conduct besteht bei der Berichterstattung entlang der Lieferketten eine Rechtsunsicherheit. Schlimmstenfalls ist das kleine oder mittlere Unternehmen aufgrund unterschiedlicher Codes of Conduct zu einer umfangreicheren Datenerhebung zu mehr Aspekten aufgefordert als der große Vertragspartner, dem zu berichten ist. Die (Rechts-)Unsicherheit hinsichtlich solcher Verpflichtungen wird dadurch verstärkt, dass entsprechende Regelungen oftmals als Allgemeine Geschäftsbedingungen bewertet und damit den entsprechenden AGB-Regelungen im BGB unterworfen werden können bzw. müssen.⁹² Dies ist von den großen Unternehmen bei der Frage der Durchsetzbarkeit von Informationsrechten zu berücksichtigen.

Je stärker große Unternehmen CSR-Informationen einfordern, um ihren eigenen Berichtspflichten nachzukommen, wird sich aus Sicht der KMU die Frage nach der Möglichkeit einer einheitlichen Information an alle Vertragspartner stellen, um einen übermäßigen Aufwand im KMU zu vermeiden. Hier kann eine Standardisierung der Nachhaltigkeitsberichterstattung auch aus Sicht der KMU von vorrangigem Interesse sein. Dafür wäre es bei einem Verzicht auf eine entsprechende gesetzliche Regelung allerdings erforderlich, dass die standardisierte Weitergabe von Nachhaltigkeitsinformationen entlang der Liefer- bzw. Vertragsketten von allen Beteiligten akzeptiert und als ausreichend anerkannt wird. Dies könnte auch eine Ausweitung divergierender Codes of Conduct vermeiden.

Aufgrund der vergleichsweise einfachen Handhabung, den bereits vorliegenden Hilfsmitteln für KMU⁹³ und den derzeitigen Aktivitäten bezüglich einer flächendeckenden Anwendung

⁸⁸ Siehe hierzu: *Spießhofer*, NZG 2014, 1281 (1282 f.).

⁸⁹ Ausführlich hierzu: *Spießhofer/Graf von Westphalen*, BB 2015, 75.

⁹⁰ *Spießhofer/Graf von Westphalen*, BB 2015, 75.

⁹¹ Zum Aufwand bei kleinen und mittleren Unternehmen siehe auch: *Spießhofer*, NZG 2014, 1281 (1282 f.); *Voland*, BB 2015, 67 (74).

⁹² *Spießhofer/Graf von Westphalen*, BB 2015, 75.

⁹³ Vgl.: *Rat für nachhaltige Entwicklung / Bertelsmannstiftung (Hrsg.)*, Leitfaden zum Deutschen Nachhaltigkeitskodex.

zusammen mit den IHKs könnte der DNK ein entsprechender Standard sein. Mit ihm könnten KMU aber auch große Unternehmen, die von der CSR-Richtlinie nicht erfasst sind, ihren Vertragspartnern aussagekräftige Informationen zukommen zu lassen, um deren Berichterstattung nach außen zu ermöglichen und die Umsetzung interner Standards entlang der Lieferkette zu kontrollieren. Auch wenn der DNK im Hinblick auf die Einzelthemen vielfach weitergehen wird als ein Code of Conduct, hätte der DNK als Referenzstandard Vorteile, da die KMU nicht einzelne Codes of Conduct auswerten und hierzu individuell berichten müssten, sondern ggf. eine einheitliche Berichterstattung die interne Arbeit vereinfachen würde. Hierzu wäre es allerdings erforderlich, dass die Berichtsempfänger die Berichterstattung des DNK als Berichtsstandard entlang der Lieferkette akzeptieren und die Berichtenden bereit sind, diesen Standard zu nutzen. Hierbei wird aufgrund internationaler Liefer- und Leistungsbeziehungen auch in Bezug auf kleine und mittlere Unternehmen die internationale Anwendbarkeit und Akzeptanz eine Rolle spielen. Bei großen Unternehmen, die nicht im öffentlichen Interesse stehen und weiterhin gemäß § 289 Abs. 3 HGB über Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren berichten müssten, wäre zu prüfen, inwieweit auch für sie eine Berichterstattung anhand des DNK innerhalb des Lageberichts ein akzeptiertes und rechtlich umsetzbares Berichterstattungsinstrument wäre.

Im Hinblick auf eine informelle Kettenwirkung auf KMU wird insbesondere die Akzeptanz und Anwendung des DNK durch große Unternehmen (im öffentlichen Interesse) relevant sein. Wenn diese Akzeptanz erreicht wird, könnte der DNK ein anerkannter Standard werden, der aufgrund seiner Handhabbarkeit kleinen und mittleren Unternehmen ermöglicht, ihre bilateralen Berichtspflichten gegenüber Vertragspartnern zu erfüllen.

Zusammenfassung

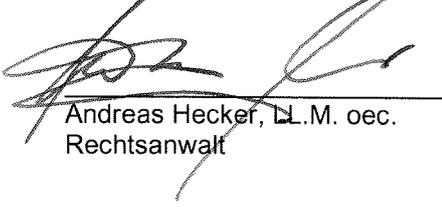
Aufgrund der CSR-Richtlinie wird sich der Trend verstärken, dass entlang von Lieferketten und Vertragsbeziehungen Informationen zu CSR-Belangen auch von kleinen und mittleren Unternehmen angefordert werden, ohne dass diese einer gesetzlichen CSR-Berichtspflicht unterliegen. Hier stehen kleine und mittlere Unternehmen vor der Situation, dass sie im Rahmen von Codes of Conduct unterschiedlichen Vertragspartnern unterschiedliche Informationen zukommen lassen sollen. Hilfreich wäre es, insoweit einen von allen Beteiligten akzeptierten, freiwilligen Berichtsstandard für solche Informationen vorzugeben. Dies könnte, insbesondere aufgrund der Handhabbarkeit und der bereits vorliegenden Hilfestellungen für KMU, der DNK sein. Wesentlich für eine solche Funktion ist allerdings die Akzeptanz und Anwendung des DNK auf Ebene der nach der CSR-Richtlinie berichtspflichtigen Unternehmen.

5. Dokumentenverzeichnis

Anlage 1 – Relevante Vorschriften des Handelsgesetzbuches

Anlage 2 – Vergleich der inhaltlichen Anforderungen der CSR-Richtlinie mit dem DNK

Düsseldorf, den 21. Mai 2015



Andreas Hecker, L.M. oec.
Rechtsanwalt

Anlage 1 – Relevante Vorschriften des Handelsgesetzbuches

Handelsgesetzbuch¹

§ 289 [Lagebericht]

(1) ¹Im Lagebericht sind der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Kapitalgesellschaft so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. ²Er hat eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft zu enthalten. ³In die Analyse sind die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. ⁴Ferner ist im Lagebericht die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern; zugrunde liegende Annahmen sind anzugeben. ⁵Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 264 Abs. 2 Satz 3 haben zu versichern, dass nach bestem Wissen im Lagebericht der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Kapitalgesellschaft so dargestellt sind, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird, und dass die wesentlichen Chancen und Risiken im Sinne des Satzes 4 beschrieben sind.

(2) Der Lagebericht soll auch eingehen auf:

1. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten sind;
2.
 - a) die Risikomanagementziele und -methoden der Gesellschaft einschließlich ihrer Methoden zur Absicherung aller wichtigen Arten von Transaktionen, die im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften erfasst werden, sowie
 - b) die Preisänderungs-, Ausfall- und Liquiditätsrisiken sowie die Risiken aus Zahlungstromschwankungen, denen die Gesellschaft ausgesetzt ist,

jeweils in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten durch die Gesellschaft und sofern dies für die Beurteilung der Lage oder der voraussichtlichen Entwicklung von Belang ist;

3. den Bereich Forschung und Entwicklung;

4. bestehende Zweigniederlassungen der Gesellschaft;

5. die Grundzüge des Vergütungssystems der Gesellschaft für die in § 285 Nr. 9 genannten Gesamtbezüge, soweit es sich um eine börsennotierte Aktiengesellschaft handelt. Werden dabei auch Angaben entsprechend § 285 Nr. 9 Buchstabe a Satz 5 bis 8 gemacht, können diese im Anhang unterbleiben.

(3) Bei einer großen Kapitalgesellschaft (§ 267 Abs. 3) gilt Absatz 1 Satz 3 entsprechend für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind.

(4) ¹Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, die einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 7 des Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetzes durch von ihnen ausgegebene stimmberechtigte Aktien in Anspruch nehmen, haben im Lagebericht anzugeben:

1. die Zusammensetzung des gezeichneten Kapitals; bei verschiedenen Aktiengattungen sind für jede Gattung die damit verbundenen Rechte und Pflichten und der Anteil am Gesellschaftskapital anzugeben, soweit die Angaben nicht im Anhang zu machen sind;
2. Beschränkungen, die Stimmrechte oder die Übertragung von Aktien betreffen, auch wenn sie sich aus Vereinbarungen zwischen Gesellschaftern ergeben können, soweit sie dem Vorstand der Gesellschaft bekannt sind;
3. direkte oder indirekte Beteiligungen am Kapital, die 10 vom Hundert der Stimmrechte überschreiten, soweit die Angaben nicht im Anhang zu machen sind;
4. die Inhaber von Aktien mit Sonderrechten, die Kontrollbefugnisse verleihen; die Sonderrechte sind zu beschreiben;
5. die Art der Stimmrechtskontrolle, wenn Arbeitnehmer am Kapital beteiligt sind und ihre Kontrollrechte nicht unmittelbar ausüben;
6. die gesetzlichen Vorschriften und Bestimmungen der Satzung über die Ernennung und Abberufung der Mitglieder des Vorstands und über die Änderung der Satzung;
7. die Befugnisse des Vorstands insbesondere hinsichtlich der Möglichkeit, Aktien auszugeben oder

¹ Stand des Gesetzes: 4. Mai 2015.

Anlage 1 – Relevante Vorschriften des Handelsgesetzbuches

zurückzukaufen;

8.wesentliche Vereinbarungen der Gesellschaft, die unter der Bedingung eines Kontrollwechsels infolge eines Übernahmeangebots stehen, und die hieraus folgenden Wirkungen; die Angabe kann unberleiben, soweit sie geeignet ist, der Gesellschaft einen erheblichen Nachteil zuzufügen; die Angabepflicht nach anderen gesetzlichen Vorschriften bleibt unberührt;

9.Entschädigungsvereinbarungen der Gesellschaft, die für den Fall eines Übernahmeangebots mit den Mitgliedern des Vorstands oder Arbeitnehmern getroffen sind, soweit die Angaben nicht im Anhang zu machen sind.

²Sind Angaben nach Satz 1 im Anhang zu machen, ist im Lagebericht darauf zu verweisen.

(5) Kapitalgesellschaften im Sinn des § 264d haben im Lagebericht die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess zu beschreiben.

§ 289a Erklärung zur Unternehmensführung

(1) ¹Börsennotierte Aktiengesellschaften sowie Aktiengesellschaften, die ausschließlich andere Wertpapiere als Aktien zum Handel an einem organisierten Markt im Sinn des § 2 Abs. 5 des Wertpapierhandelsgesetzes ausgegeben haben und deren ausgegebene Aktien auf eigene Veranlassung über ein multilaterales Handelssystem im Sinn des § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 8 des Wertpapierhandelsgesetzes gehandelt werden, haben eine Erklärung zur Unternehmensführung in ihren Lagebericht aufzunehmen, die dort einen gesonderten Abschnitt bildet. ²Sie kann auch auf der Internetseite der Gesellschaft öffentlich zugänglich gemacht werden. ³In diesem Fall ist in den Lagebericht eine Bezugnahme aufzunehmen, welche die Angabe der Internetseite enthält.

(2) In die Erklärung zur Unternehmensführung sind aufzunehmen

1. die Erklärung gemäß § 161 des Aktiengesetzes;
2. relevante Angaben zu Unternehmensführungspraktiken, die über die gesetzlichen Anforderungen hinaus angewandt werden, nebst Hinweis, wo sie öffentlich zugänglich sind;
3. eine Beschreibung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie der Zusammensetzung und Arbeitsweise von deren Ausschüssen; sind die Informationen auf der Internetseite der Gesellschaft öffentlich zugänglich, kann darauf verwiesen werden.

§ 315 [Konzernlagebericht]

(1) ¹Im Konzernlagebericht sind der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage des Konzerns so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. ²Er hat eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns zu enthalten. ³In die Analyse sind die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen und unter Bezugnahme auf die im Konzernabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. ⁴Satz 3 gilt entsprechend für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind. ⁵Ferner ist im Konzernlagebericht die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern; zugrunde liegende Annahmen sind anzugeben. ⁶Die gesetzlichen Vertreter eines Mutterunternehmens im Sinne des § 297 Abs. 2 Satz 4 haben zu versichern, dass nach bestem Wissen im Konzernlagebericht der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage des Konzerns so dargestellt sind, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird, und dass die wesentlichen Chancen und Risiken im Sinne des Satzes 5 beschrieben sind.

(2) Der Konzernlagebericht soll auch eingehen auf:

1. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Konzerngeschäftsjahrs eingetreten sind;
2.
 - a) die Risikomanagementziele und -methoden des Konzerns einschließlich seiner Methoden zur Absicherung aller wichtigen Arten von Transaktionen, die im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften erfasst werden, sowie

Anlage 1 – Relevante Vorschriften des Handelsgesetzbuches

b) die Preisänderungs-, Ausfall- und Liquiditätsrisiken sowie die Risiken aus Zahlungstromschwankungen, denen der Konzern ausgesetzt ist,

jeweils in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten durch den Konzern und sofern dies für die Beurteilung der Lage oder der voraussichtlichen Entwicklung von Belang ist;

3. den Bereich Forschung und Entwicklung des Konzerns;

4. die Grundzüge des Vergütungssystems für die in § 314 Abs. 1 Nr. 6 genannten Gesamtbezüge, soweit das Mutterunternehmen eine börsennotierte Aktiengesellschaft ist. Werden dabei auch Angaben entsprechend § 314 Abs. 1 Nr. 6 Buchstabe a Satz 5 bis 8 gemacht, können diese im Konzernanhang unterbleiben;

5. die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess, sofern eines der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen oder das Mutterunternehmen kapitalmarktorientiert im Sinn des § 264d ist.

(3) § 298 Abs. 3 über die Zusammenfassung von Konzernanhang und Anhang ist entsprechend anzuwenden.

(4) ¹Mutterunternehmen, die einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 7 des Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetzes durch von ihnen ausgegebene stimmberechtigte Aktien in Anspruch nehmen, haben im Konzernlagebericht anzugeben:

1. die Zusammensetzung des gezeichneten Kapitals; bei verschiedenen Aktiengattungen sind für jede Gattung die damit verbundenen Rechte und Pflichten und der Anteil am Gesellschaftskapital anzugeben, soweit die Angaben nicht im Konzernanhang zu machen sind;

2. Beschränkungen, die Stimmrechte oder die Übertragung von Aktien betreffen, auch wenn sie sich aus Vereinbarungen zwischen Gesellschaftern ergeben können, soweit sie dem Vorstand des Mutterunternehmens bekannt sind;

3. direkte oder indirekte Beteiligungen am Kapital, die 10 vom Hundert der Stimmrechte überschreiten, soweit die Angaben nicht im Konzernanhang zu machen sind;

4. die Inhaber von Aktien mit Sonderrechten, die Kontrollbefugnisse verleihen; die Sonderrechte sind zu beschreiben;

5. die Art der Stimmrechtskontrolle, wenn Arbeitnehmer am Kapital beteiligt sind und ihre Kontrollrechte nicht unmittelbar ausüben;

6. die gesetzlichen Vorschriften und Bestimmungen der Satzung über die Ernennung und Abberufung der Mitglieder des Vorstands und über die Änderung der Satzung;

7. die Befugnisse des Vorstands insbesondere hinsichtlich der Möglichkeit, Aktien auszugeben oder zurückzukaufen;

8. wesentliche Vereinbarungen des Mutterunternehmens, die unter der Bedingung eines Kontrollwechsels infolge eines Übernahmeangebots stehen, und die hieraus folgenden Wirkungen; die Angabe kann unterbleiben, soweit sie geeignet ist, dem Mutterunternehmen einen erheblichen Nachteil zuzufügen; die Angabepflicht nach anderen gesetzlichen Vorschriften bleibt unberührt;

9. Entschädigungsvereinbarungen des Mutterunternehmens, die für den Fall eines Übernahmeangebots mit den Mitgliedern des Vorstands oder Arbeitnehmern getroffen sind, soweit die Angaben nicht im Konzernanhang zu machen sind.

²Sind Angaben nach Satz 1 im Konzernanhang zu machen, ist im Konzernlagebericht darauf zu verweisen.

§ 317 Gegenstand und Umfang der Prüfung

(1) ¹In die Prüfung des Jahresabschlusses ist die Buchführung einzubeziehen. ²Die Prüfung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses hat sich darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und sie ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung beachtet worden sind. ³Die Prüfung ist so anzulegen, daß Unrichtigkeiten und Verstöße gegen die in Satz 2 aufgeführten Bestimmungen, die sich auf die Darstellung des sich nach § 264 Abs. 2 ergebenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens wesentlich auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden.

(2) ¹Der Lagebericht und der Konzernlagebericht sind darauf zu prüfen, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss, gegebenenfalls auch mit dem Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a, und der Konzernlagebericht mit dem Konzernabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers in Einklang stehen und ob der Lagebericht insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Unternehmens und der Konzernlagebericht insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage

Anlage 1 – Relevante Vorschriften des Handelsgesetzbuches

des Konzerns vermittelt. ²Dabei ist auch zu prüfen, ob die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind. ³Die Angaben nach § 289a sind nicht in die Prüfung einzubeziehen.

(3) ¹Der Abschlussprüfer des Konzernabschlusses hat auch die im Konzernabschluß zusammengefaßten Jahresabschlüsse, insbesondere die konsolidierungsbedingten Anpassungen, in entsprechender Anwendung des Absatzes 1 zu prüfen. ²Sind diese Jahresabschlüsse von einem anderen Abschlussprüfer geprüft worden, hat der Konzernabschlussprüfer dessen Arbeit zu überprüfen und dies zu dokumentieren.

(4) Bei einer börsennotierten Aktiengesellschaft ist außerdem im Rahmen der Prüfung zu beurteilen, ob der Vorstand die ihm nach § 91 Abs. 2 des Aktiengesetzes obliegenden Maßnahmen in einer geeigneten Form getroffen hat und ob das danach einzurichtende Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllen kann.

(5) Bei der Durchführung einer Prüfung hat der Abschlussprüfer die internationalen Prüfungsstandards anzuwenden, die von der Europäischen Kommission in dem Verfahren nach Artikel 26 Abs. 1 der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (ABl. EU Nr. L 157 S. 87) angenommen worden sind.

(6) Das Bundesministerium der Justiz wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, zusätzlich zu den bei der Durchführung der Abschlussprüfung nach Absatz 5 anzuwendenden internationalen Prüfungsstandards weitere Abschlussprüfungsanforderungen oder die Nichtanwendung von Teilen der internationalen Prüfungsstandards vorzuschreiben, wenn dies durch den Umfang der Abschlussprüfung bedingt ist und den in den Absätzen 1 bis 4 genannten Prüfungszielen dient.

Anlage 2 – Vergleich der inhaltlichen Anforderungen der CSR-Richtlinie mit dem DNK

Richtlinie 2014/95/EU (CSR-Richtlinie) ¹	Deutscher Nachhaltigkeitskodex
Umweltbelange	Kriterium 11 (Inanspruchnahme von natürlichen Ressourcen)², Kriterium 12 (Ressourcenmanagement)³, Kriterium 13 (Klimarelevante Emissionen)⁴
Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf die Umwelt	Kriterium 11
Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf die Gesundheit und Sicherheit	Kriterium 12
Nutzung erneuerbarer und/oder nicht erneuerbarer Energien	Kriterium 11
Treibhausgasemissionen	Kriterium 11 Kriterium 13
Wasserverbrauch	Kriterium 11
Luftverschmutzung	Kriterium 11 Kriterium 13
Sozialbelange (Gesellschaft)	Kriterium 18 (Gemeinwesen)⁵
Dialog mit lokalen Gemeinschaften	Kriterium 18:
Maßnahmen zur Sicherstellung des Schutzes und der Entwicklung dieser Gemeinschaften	Kriterium 18

¹ Bei den grün hervorgehobenen Zeilen handelt es sich um die verpflichtenden Mindestbelange der Richtlinie 2014/95/EU. Die übrigen Zeilen enthalten die den einzelnen Mindestbelangen zuordbaren Konkretisierungen. Hierbei handelt es sich nicht um inhaltliche Anforderungen der Richtlinie sondern Empfehlungen bzw. Anregungen, was zu den einzelnen Mindestbelangen berichtet werden sollte bzw. kann bzw. könnte.

² „Das Unternehmen legt offen, in welchem Umfang natürliche Ressourcen für die Geschäftstätigkeit in Anspruch genommen werden. Infrage kommen hier Materialien sowie der Input und Output von: Wasser, Boden, Abfall, Energie, Fläche, Biodiversität sowie Emissionen für den Lebenszyklus von Produkten und Dienstleistungen.“

³ „Das Unternehmen legt offen, welche qualitativen und quantitativen Ziele es sich für seine Ressourceneffizienz, den Einsatz erneuerbarer Energien, die Steigerung der Rohstoffproduktivität und die Verringerung der Inanspruchnahme von Ökosystemdienstleistungen gesetzt hat und wie diese erfüllt wurden bzw. in Zukunft erfüllt werden sollen.“

⁴ „Das Unternehmen legt die Treibhausgas(THG)-Emissionen entsprechend dem Greenhouse Gas (GHG) Protocol oder darauf basierenden Standards offen und gibt seine selbst gesetzten Ziele zur Reduktion der Emissionen an.“

⁵ „Das Unternehmen legt offen, wie es zum Gemeinwesen in den Regionen beiträgt, in denen es wesentliche Geschäftstätigkeiten ausübt.“

Anlage 2 – Vergleich der inhaltlichen Anforderungen der CSR-Richtlinie mit dem DNK

Richtlinie 2014/95/EU (CSR-Richtlinie)	Deutscher Nachhaltigkeitskodex
Arbeitnehmerbelange	Kriterium 14 (Arbeitnehmerrechte)⁶, Kriterium 15 (Chancengerechtigkeit)⁷, Kriterium 16 (Qualifizierung)⁸
Maßnahmen, die ergriffen wurden, um die Geschlechtergleichstellung zu gewährleisten	Kriterium 15
Umsetzung der grundlegenden Übereinkommen der Internationalen Arbeitsorganisation	Kriterium 14
Arbeitsbedingungen	Kriterium 14 Kriterium 16
Sozialer Dialog	Kriterium 14 Kriterium 16
Achtung des Rechts der Arbeitnehmer, informiert und konsultiert zu werden	Kriterium 14
Achtung der Rechte der Gewerkschaften	Kriterium 14
Gesundheitsschutz und zur Sicherheit am Arbeitsplatz	Kriterium 14 Kriterium 15 Kriterium 16
Menschenrechte	Kriterium 17 (Menschenrechte)⁹
Verhinderung von Menschenrechtsverletzungen	Kriterium 17
Bekämpfung von Korruption und Bestechung	Kriterium 19 (Politische Einflussnahme)¹⁰, Kriterium 20 (Gesetzes- und Richtlinienkonformes Verhalten)¹¹

⁶ „Das Unternehmen berichtet, wie es national und international anerkannte Standards zu Arbeitnehmerrechten einhält sowie die Beteiligung der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter am Nachhaltigkeitsmanagement des Unternehmens fördert.“

⁷ „Das Unternehmen legt offen, wie es national und international Prozesse implementiert und welche Ziele es hat, um Chancengerechtigkeit und Vielfalt (Diversity), Arbeitssicherheit und Gesundheitsschutz, Integration von Migranten und Menschen mit Behinderung, angemessene Bezahlung sowie Vereinbarung von Familie und Beruf zu fördern.“

⁸ „Das Unternehmen legt offen, welche Ziele es gesetzt und welche Maßnahmen es ergriffen hat, um die Beschäftigungsfähigkeit, d. h. die Fähigkeit zur Teilhabe an der Arbeits- und Berufswelt aller Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter zu fördern und im Hinblick auf die demographische Entwicklung anzupassen.“

⁹ „Das Unternehmen legt offen, welche Maßnahmen für die Lieferkette ergriffen werden, um zu erreichen, dass Menschenrechte weltweit geachtet und Zwangs- und Kinderarbeit sowie jegliche Form der Ausbeutung verhindert werden.“

¹⁰ „Alle wesentlichen Eingaben bei Gesetzgebungsverfahren, alle Einträge in Lobbylisten, alle wesentlichen Zahlungen von Mitgliedsbeiträgen, alle Zuwendungen an Regierungen sowie alle Spenden an Parteien und Politiker sollen nach Ländern differenziert offengelegt werden.“

¹¹ „Das Unternehmen legt offen, welche Maßnahmen, Standards, Systeme und Prozesse zur Vermeidung von rechtswidrigem Verhalten und insbesondere von Korruption existieren und wie sie geprüft werden. Es stellt dar, wie Korruption und andere Gesetzesverstöße im Unternehmen verhindert, aufgedeckt und sanktioniert werden.“

Anlage 2 – Vergleich der inhaltlichen Anforderungen der CSR-Richtlinie mit dem DNK

Richtlinie 2014/95/EU (CSR-Richtlinie)	Deutscher Nachhaltigkeitskodex
Instrumente zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung	Kriterium 19 Kriterium 20