



EBNER  
STOLZ

**NEUE BERICHTERSTATTUNGSPFLICHTEN  
DURCH DAS CSR-RICHTLINIE-UMSETZUNGSGESETZ**

# BERICHTERSTATTUNG ÜBER NACHHALTIGKEITSTHEMEN RÜCKT IN DEN FOKUS

Mit der Umsetzung der sog. CSR-Richtlinie in nationales Recht werden bestimmte große Kapitalgesellschaften und Konzerne verpflichtet, im Rahmen des Lageberichts bzw. Konzernlageberichts eine Erklärung über diverse nichtfinanzielle Aspekte sowie eine um Angaben zum Diversitätskonzept erweiterte Erklärung zur Unternehmensführung abzugeben. Die neuen Regelungen sind bereits für Geschäftsjahre zu beachten, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen.

## HINTERGRUND

Mit der Zustimmung des Bundesrats vom 31. März 2017 ist das vom Bundestag am 9. März 2017 beschlossene Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz) verabschiedet. Damit ist die EU-Richtlinie 2014/95/EU (sog. CSR-Richtlinie zur Offenlegung nichtfinanzieller und die Diversität betreffende Informationen durch bestimmte große Gesellschaften und Konzerne) in deutsches Recht umgesetzt worden. Die Umsetzung in nationales Recht ist damit nicht wie ursprünglich vorgegeben zum 6. Dezember 2016, sondern annähernd mit vier Monaten Verspätung erfolgt.

Das Gesetz sieht weitestgehend eine Eins-zu-eins-Umsetzung der Richtlinie vor. Die vorgesehenen Mitgliedstaatenwahlrechte werden mit dem Gesetz umgesetzt, um die betroffenen Unternehmen nicht über die Mindestvorgaben der Richtlinie hinaus zu belasten.

Die CSR-Richtlinie verfolgt das Ziel, das Vertrauen von Investoren sowie Verbrauchern in Unternehmen zu stärken, indem von bestimmten großen Unternehmen mehr als bisher über nichtfinanzielle Aspekte der Tätigkeit berichtet wird. Die Bedeutung der Offenlegung von Informationen zu sozialen und umweltbezogenen Faktoren durch die Unternehmen soll gestärkt werden, um somit Gefahren für die Nachhaltigkeit aufzuzeigen.



Große Kapitalgesellschaften bzw. Konzerne sind bereits heute verpflichtet im (Konzern-)Lagebericht über wesentliche nichtfinanzielle Leistungsindikatoren zu berichten, sofern diese für das Verständnis oder die Lage des Unternehmens bzw. des Konzerns

von Bedeutung sind. Einige Unternehmen berichten darüber hinaus freiwillig sehr umfassend über das Thema Nachhaltigkeit in einem gesonderten Nachhaltigkeitsbericht.

**Kernelemente** des Umsetzungsgesetzes sind

- › die neue nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung, in welcher über diverse nichtfinanzielle Aspekte zu berichten ist, sowie
- › eine Erweiterung der (Konzern-)Erklärung zur Unternehmensführung um Angaben zum Diversitätskonzept.

Die Neuregelungen sind erstmals für Geschäftsjahre zu beachten, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen.

## NICHTFINANZIELLE (KONZERN-)ERKLÄRUNG

### Betroffene Unternehmen

Eine nichtfinanzielle Erklärung haben nach § 289b Abs. 1 HGB Unternehmen zu erstellen, die

- › große Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 HGB sind (d. h. Bilanzsumme von mindestens 20 Mio. EUR oder Umsatzerlöse von 40 Mio. EUR),
- › kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d HGB sind und
- › im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen.

Haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften, wie bspw. GmbH & Co KG, haben die Vorschriften entsprechend anzuwenden, sofern sie kapitalmarktorientiert sind.

Darüber hinaus sind Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, unabhängig davon, ob sie kapitalmarktorientiert sind, von der Neuregelung betroffen, sofern sie große Gesellschaften im Sinne des § 267 HGB sind und mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen.

Die Regelung ist analog anzuwenden auf Konzernabschlüsse, sofern nachfolgende Schwellenwerte überschritten werden:

KONZERNABSCHLUSS			
Schwellenwerte gemäß § 315b Abs. 1 HGB	Bilanzsumme (Mio. EUR)	Umsatzerlöse (Mio. EUR)	Arbeitnehmerzahl konzernweit
Bruttomethode	24	48	500
Nettomethode	20	40	500

## Inhalte der Neuregelung

Der nach § 289c HGB erforderliche Mindestinhalt der nichtfinanziellen Erklärung umfasst:

BESCHREIBUNG DES GESCHÄFTSMODELLS	
Nichtfinanzielle Aspekte	Erläuternde Angaben zu den jeweiligen Aspekten
<p><b>Umweltbelange</b> (z. B. Treibhausgasemissionen, Wasserverbrauch, Luftverschmutzung, Nutzung erneuerbarer und nicht erneuerbarer Energien, Schutz biologischer Vielfalt)</p>	<p><b>Beschreibung</b> der verfolgten <b>Konzepte</b></p>
<p><b>Arbeitnehmerbelange</b> (z. B. Geschlechtergleichstellung, Arbeitsbedingungen, Umsetzung der grundlegenden Übereinkommen der Internationalen Arbeitsorganisation, Rechte der Arbeitnehmer und Gewerkschaften, Gesundheitsschutz, Sicherheit am Arbeitsplatz, sozialer Dialog)</p>	<p><b>Beschreibung</b> der angewandten <b>Due-Diligence-Prozesse</b></p>
<p><b>Sozialbelange</b> (z. B. Dialog auf kommunaler oder regionaler Ebene, Schutz und Entwicklung lokaler Gemeinschaften)</p>	<p><b>Ergebnisse</b> der verfolgten <b>Konzepte</b></p>
<p><b>Achtung der Menschenrechte</b> (z. B. Verhinderung von Menschenrechtsverletzungen)</p>	<p>Wesentliche <b>Risiken</b> aus der <b>eigenen Geschäftstätigkeit</b></p>
<p><b>Bekämpfung von Korruption und Bestechung</b> (z. B. Instrumente zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung)</p>	<p>Wesentliche <b>Risiken</b> aus Geschäftsbeziehungen, Produkten und Dienstleistungen</p>
	<p>Wichtigste <b>nichtfinanzielle Leistungsindikatoren</b></p>
	<p>Für das Verständnis erforderliche <b>Hinweise</b> und Erläuterungen zu den im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträgen</p>



Die erläuternden Angaben zu den einzelnen nichtfinanziellen Belangen sind jedoch nur erforderlich, wenn und soweit sie für das Verständnis

- › des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses und der Lage des Unternehmens sowie
- › der Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit auf die einzelnen nichtfinanziellen Belange (wie Umwelt, Arbeitnehmer, etc.) erforderlich sind.

Im Kontext der bisherigen Berichtspraxis nach DRS 20 erscheinen die geforderten Mindestangaben dem Grunde nach nicht gänzlich unbekannt. Vielmehr wird durch das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz die Berichtspraxis nach DRS 20 im Handelsgesetzbuch klarstellend geregelt und erhält dadurch eine deutlich höhere Relevanz. Die inhaltliche Berichterstattung über Themen, wie die Achtung von Menschenrechten, Korruption und Bestechung sowie die Risiken für die Unternehmensumwelt, dürfte allerdings für viele Unternehmen Neuland darstellen. Die bisherige gesetzliche

Verpflichtung zur Analyse nichtfinanzieller Leistungsindikatoren im (Konzern-)Lagebericht bleibt bei Steuerungsrelevanz unabhängig von der beschriebenen Neuregelung unverändert bestehen und somit auch von der Prüfungspflicht umfasst.

Um die Angabe nichtfinanzieller Informationen durch Unternehmen zu erleichtern, fordert die CSR-Richtlinie die Europäische Kommission zur Veröffentlichung von unverbindlichen Leitlinien einschließlich der wichtigsten allgemeinen und sektorspezifischen nichtfinanziellen Leistungsindikatoren auf. Die Veröffentlichung sollte bereits bis zum 6. Dezember 2016 erfolgen, weshalb betroffene Unternehmen auch die weitere Entwicklung auf europäischer Ebene verfolgen sollten.

Sofern das Unternehmen zu einzelnen Aspekten kein Konzept verfolgt, ist dies in der nichtfinanziellen Erklärung klar und begründet zu erläutern (comply or explain-Prinzip).

Bestimmte Informationen können nach § 289e HGB in Ausnahmefällen aufgrund ansonsten drohender erheblicher Nachteile von der Berichterstattung ausgenommen werden. Dadurch darf allerdings ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes und ausgewogenes Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Unternehmens und der Auswirkungen seiner Tätigkeit nicht verhindert werden.

Für die nichtfinanzielle Konzernklärung gelten nach § 315c HGB die Vorschriften analog zur nichtfinanziellen Erklärung. Bezogen auf den Inhalt bedeutet dies, dass Angaben zu machen sind, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Konzerns sowie der Auswirkungen seiner Tätigkeit erforderlich sind.

Nach welchem Standard (nationale, europäische oder internationale Rahmenwerke) die Bericht-

erstattung (§ 289d HGB) erfolgen sollte, ist nicht vorgeschrieben, allerdings ist das verwendete Rahmenwerk zu benennen bzw. sofern kein Rahmenwerk verwendet wird, ist dies zu begründen. In der Begründung zum Referentenentwurf wird bspw. auf die Leitlinien der OECD für multinationale Unternehmen, die Global Reporting Initiative mit G4, den Deutschen Nachhaltigkeitskodex oder das Umweltmanagement- und Umweltbetriebsprüfungssystem EMAS verwiesen. Dabei wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass diese Rahmenwerke lediglich Teilaspekte der von § 289c HGB geforderten Mindestangaben abdecken. Daher haben die betroffenen Gesellschaften bei Rückgriff auf solche Rahmenwerke sicherzustellen, dass sie in der Berichterstattung alle geforderten Mindestangaben abdecken. Diese Beurteilung kann jeweils nur auf Basis der Wesentlichkeit der einzelnen Aspekte für das einzelne Unternehmen erfolgen.

**Praxishinweis:** Bei den Beispielen zu den angegebenen Mindestinhalten der nichtfinanziellen Erklärung handelt es sich um exemplarische Aufzählungen. Betroffene Unternehmen sollten daher umgehend analysieren, über welche nichtfinanziellen Aspekte unter Berücksichtigung der Wesentlichkeit zu berichten ist. Dies sollte in Abhängigkeit vom Geschäftsmodell, der Märkte und Länder, in welchen die Unternehmensgruppe tätig ist, beurteilt werden. Im Zuge dessen können Lücken in der Informationsbeschaffung erkannt und durch Handlungsanweisungen und Richtlinien sowie der Definition von Kennzahlen geschlossen werden, damit die notwendigen Informationen für die Berichterstattung für das Geschäftsjahr 2017 bereitstehen.

Obgleich direkt lediglich große Unternehmen von öffentlichem Interesse sowie Kreditinstitute

und Versicherungsunternehmen im Fokus der Neuregelung stehen, beziehen sich die Angaben in der nichtfinanziellen Konzernklärung auf die ganze Unternehmensgruppe. D.h. die Berichtspflicht erstreckt sich grundsätzlich auch auf nationale und internationale Standorte und Tochtergesellschaften innerhalb und außerhalb der EU. Konzernobergesellschaften müssen daher sicherstellen, dass ihre internen Berichtsprozesse alle wesentlichen Aspekte konzernweit abdecken und die Daten zu den wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren an die Konzernobergesellschaft gemeldet werden. In diesem Zusammenhang ist es empfehlenswert, das interne Berichts- und Kontrollsystem für die Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung (analog zum rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystem) zu definieren und mit der Implementierung zu beginnen.

### **Alternativen bei der Erstellung und Offenlegung**

Gemäß § 289b HGB bestehen nachfolgende Alternativen bei der Erstellung und Offenlegung:

1. besonderer Abschnitt im (Konzern-)Lagebericht,
2. gesonderter nichtfinanzieller Bericht außerhalb des (Konzern-)Lageberichts, welcher die geforderten Mindestangaben enthält und zusammen mit dem (Konzern-)Lagebericht nach § 325 HGB offengelegt wird,
3. gesonderter nichtfinanzieller Bericht außerhalb des (Konzern-)Lageberichts, welcher die geforderten Mindestangaben enthält sowie auf der Internetseite des Unternehmens spätestens vier Monate nach dem Abschlussstichtag für mindestens zehn Jahre veröffentlicht wird, wobei der (Konzern-)Lagebericht darauf Bezug nimmt.

Aufgrund der Neuregelungen kann es zu einer teilweisen Doppelung von Berichtspflichten insbesondere mit Blick auf Risiken und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren kommen. So sind Aussagen zu wesentlichen bedeutsamen Risiken und deren Handhabung durch die Gesellschaft sowie den wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die für die Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind, in der nichtfinanziellen Erklärung sowie auch allgemein im Lagebericht erforderlich.

Sofern schon bisher ein freiwilliger Nachhaltigkeitsbericht erstellt wird, kann die Berichterstattung über die Mindestinhalte der nichtfinanziellen Erklärung im gesonderten Nachhaltigkeitsbericht eine sinnvolle Alternative darstellen. In diesem Fall ist sicherzustellen, dass die Veröffentlichung auf der Internetseite der Gesellschaft innerhalb der Vier-Monats-Frist erfolgt und dies schon frühzeitig bei der Planung des Erstellungsprozesses für das Geschäftsjahr 2017 beachtet wird. Darüber hinaus muss identifiziert werden, inwieweit die bisherige Berichterstattung im Nachhaltigkeitsbericht zu ergänzen ist, um den gesetzlichen Anforderungen zu entsprechen.

### **Umfang der Prüfungspflicht**

Der Abschlussprüfer muss prüfen, ob die nichtfinanzielle Erklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Bericht vorgelegt wurde. Eine inhaltliche Prüfung der Angaben ist nicht verpflichtend, kann aber freiwillig erfolgen. Wird eine freiwillige Prüfung durchgeführt, hat das Unternehmen das Prüfungsergebnis zu veröffentlichen. Dabei sieht § 289b Abs. 4 HGB in diesem Fall die Veröffentlichung des Prüfungsurteils in gleicher Weise wie die nichtfinanzielle Erklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Bericht vor. Diese Veröffentlichungspflicht gilt erstmalig für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2018 beginnen.



Sofern die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung in einem gesonderten nichtfinanziellen Bericht außerhalb des (Konzern-)Lageberichts erstellt und nicht spätestens vier Monate nach dem Abschlussstichtag auf der Internetseite des Unternehmens veröffentlicht wird, hat der Abschlussprüfer eine ergänzende Prüfung (Nachtragsprüfung) – und entsprechend § 316 Abs. 3 Satz 2 HGB eine Ergänzung des Bestätigungsvermerks – vorzunehmen, ob der Bezug im (Konzern-)Lagebericht hinsichtlich der Nichtveröffentlichung des gesonderten nichtfinanziellen Berichts innerhalb der Vier-Monatsfrist zutreffend erfolgt ist.

**Praxishinweis:** Ein Aufsichtsrat hat die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung gemäß § 171 Abs. 1 AktG unabhängig von der Aufstellungs- und Offenlegungsvariante auch inhaltlich zu prüfen, wodurch eine Einbeziehung in das Corporate Governance System des Unternehmens erfolgt. Für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung gilt dies nach § 52 Absatz 1 GmbHG entsprechend, wenn sie einen Aufsichtsrat hat.

Der Inhalt der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung kann freiwillig durch den Abschlussprüfer geprüft werden, wodurch der Aufsichtsrat in seiner Kontrollfunktion unterstützt und die Qualität der Informationen gegenüber den Adressaten untermauert werden kann.

### **Befreiungstatbestände**

Ein Unternehmen wird nach § 289b Abs. 2 HGB von der Aufstellung und Offenlegung einer nichtfinanziellen Erklärung befreit, wenn das Unternehmen in den, im Einklang mit dem nationalen Recht eines EU-Mitglieds- oder -Vertragsstaats und der EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU erstellten, Konzernlagebericht einbezogen ist und dieser Konzernlagebericht eine nichtfinanzielle Erklärung enthält. Sofern das Mutterunternehmen stattdessen einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht nach diesen Grundsätzen erstellt und veröffentlicht, genügt auch die Einbeziehung des Tochterunternehmens in diesen Bericht. Die Befreiung gilt nach § 315b Abs. 2 HGB auch für die nichtfinanzielle Konzernklärung eines Mutterunternehmens, das selbst wiederum in einen nach diesen Grundsätzen erstellten Konzernlagebericht bzw. gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht eines Mutterunternehmens einbezogen wird.

**Praxishinweis:** Bei Inanspruchnahme der Konzernbefreiung durch ein Tochterunternehmen hat dieses in seinem (Konzern-)Lagebericht auf die Befreiung hinzuweisen und anzugeben, welches Mutterunternehmen den Bericht erstellt hat und wo dieser Bericht in deutscher oder englischer Sprache veröffentlicht wird.

## **DIVERSITÄTSKONZEPT**

Aufgrund des Gesetzes zur gleichberechtigten Teilhabe von Frauen und Männern in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst vom 24. April 2015 ist in der (Konzern-)Erklärung zur Unternehmensführung über die Festlegungen bzw. gesetzlichen Mindestanteile der Frauen und Männer im Aufsichtsrat, in der Geschäftsleitung und in den beiden Ebenen darunter zu berichten.

Aktiengesellschaften im Sinne des bisherigen § 289a Abs. 1 HGB (börsennotierte Aktiengesellschaften sowie bestimmte andere Aktiengesellschaften mit Kapitalmarktzugang) müssen nach § 289f, § 315d HGB darüber hinausgehend für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen, erstmalig ihre Erklärung zur Unternehmensführung durch eine Beschreibung des Diversitätskonzepts hinsichtlich der Zusammensetzung des vertretungsberechtigten Organs und des Aufsichtsrats des Unternehmens ergänzen. Dabei ist nicht nur auf die Verteilung der Geschlechter, sondern auch auf andere Aspekte wie Alter, Bildungs- und Berufshin-

tergrund sowie auf die Ziele des Diversitätskonzepts einzugehen. Neben der Beschreibung sind die Art und Weise seiner Umsetzung und die im Geschäftsjahr erreichten Ergebnisse darzustellen. Hiermit soll die Transparenz der verfolgten Diversitätskonzepte erhöht werden. Sofern die Gesellschaft kein Diversitätskonzept verfolgt, hat sie dies zu erläutern (comply or explain-Prinzip).

Unverändert zur bisherigen Regelung sind die Inhalte der Erklärung zur Unternehmensführung nicht Gegenstand der Abschlussprüfung. Allerdings besteht – neben der Überprüfung der formellen Bestandteile der Erklärung – eine kritische Lesespflicht durch den Abschlussprüfer und bei festgestellten Unstimmigkeiten eine Redepflicht gegenüber dem Aufsichtsrat.

Im Unterschied zur nichtfinanziellen Erklärung obliegt die Beschreibung des Diversitätskonzepts vornehmlich börsennotierten Aktiengesellschaften (respektive Kommanditgesellschaften auf Aktien und Europäischen Gesellschaften – SE), allerdings ohne zusätzliche Mitarbeiterschwelle.

# KONTAKT

## **BERLIN**

Tel. +49 30 283992-0

## **BONN**

Tel. +49 228 85029-0

## **BREMEN**

Tel. +49 421 985986-0

## **DÜSSELDORF**

Tel. +49 211 9219-70

## **FRANKFURT**

Tel. +49 69 7104883-0

## **HAMBURG**

Tel. +49 40 37097-0

## **HANNOVER**

Tel. +49 511 936227-0

## **KARLSRUHE**

Tel. +49 721 915705-0

## **KÖLN**

Tel. +49 221 20643-0

## **LEIPZIG**

Tel. +49 341 24443-0

## **MÜNCHEN**

Tel. +49 89 549018-0

## **REUTLINGEN**

Tel. +49 7121 9489-0

## **SIEGEN**

Tel. +49 271 66056-0

## **SOLINGEN**

Tel. +49 212 25206-0

## **STUTTGART**

Tel. +49 711 2049-0

Diese Publikation enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Leser eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Informationen zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

Der Beitrag unterliegt urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken

(nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Websites, bedürfen der Zustimmung des Herausgebers.

Rechtsstand: 20.4.2017

Redaktionelle Gesamtverantwortung:  
Dr. Ulrike Höreth, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht,  
ulrike.hoereth@ebnerstolz.de  
Brigitte Stelzer, Rechtsanwältin, Steuerberaterin,  
brigitte.stelzer@ebnerstolz.de

