

econsense Diskussionsbeitrag

Referentenentwurf zur Umsetzung der sg. CSR-Richtlinie 2014/95/EU

Einleitung

Das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) hat am 11.03.2016 einen Referentenentwurf eines CSR-Richtlinien-Umsetzungsgesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU vorgestellt und beteiligten Kreisen die Möglichkeit eingeräumt, dazu Stellung zu beziehen. Als Nachhaltigkeitsnetzwerk der deutschen Wirtschaft mit der Expertise von 35 der weltweit im Hinblick auf Nachhaltigkeitsberichterstattung und Integrierte Berichterstattung führenden multinationalen Unternehmen kommt econsense dieser Möglichkeit gerne nach.

Die Umsetzung der Richtlinie bietet eine Gelegenheit, der gestiegenen Relevanz des Themas Rechnung zu tragen und das bestehende Momentum in der Privatwirtschaft im Bereich der nichtfinanziellen Berichterstattung zu fördern. Allerdings ist Berichterstattung kein Selbstzweck, sondern dient der Befriedigung legitimer Informationsbedürfnisse. Die Verhältnismäßigkeit von Aufwand und Informationsgewinn muss stets berücksichtigt werden.

In unserem Diskussionsbeitrag vom 10.07.2015 wurden bereits folgende Erwartungen an die Umsetzung der CSR-Richtlinie (CSR-RL) formuliert:

- a. Bestehende Vorgaben bzgl. nichtfinanzieller Berichterstattung nicht unterschreiten.
- b. Privatwirtschaftliche Initiative nicht durch überformalisierte Vorgaben gefährden.
- c. Prinzipienorientierte Vorgaben, die den unterschiedlichen betrieblichen Realitäten Rechnung tragen und Berichterstattung auf wesentliche Informationen konzentrieren.
- d. 1:1 Umsetzung der Richtlinie für EU-weite Kohärenz und Begrenzung der Bürokratie.

Wir begrüßen, dass der Referentenentwurf unter Berücksichtigung des Beschlusses des Bundeskabinetts vom 11.12.2014 eine 1:1 Umsetzung als Ziel vorgibt. Dies ist im Hinblick auf die Kohärenz nationaler Regelungen in der EU von Bedeutung für effiziente grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit. Es bedarf weiterhin des politischen Einsatzes der Bundesregierung in den EU-Institutionen, um ein Auseinanderdriften nationaler Anforderungen an Unternehmen zu verhindern. Wir begrüßen darüber hinaus, dass der Referentenentwurf von Mitgliedsstaatenwahlrechten, insbesondere hinsichtlich der Angabe nachteiliger Informationen und gesonderten nichtfinanziellen Berichten Gebrauch macht.

Dieser Beitrag soll die nationale Umsetzung der CSR-RL auf Basis der Diskussion im Kreis der econsense-Mitglieder konstruktiv begleiten. econsense steht allen Akteuren aus Politik und Gesellschaft gerne für weiterführende Gespräche zu Verfügung.

Es folgt eine Kommentierung ausgewählter Passagen des Referentenentwurfs.

Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung (§ 289b / § 315b)

Nichtfinanzielle Erklärung und Integrierte Berichterstattung (§ 289b Absatz 1)

Wie in den Erwägungsgründen der CSR-RL festgestellt verfolgen einige Unternehmen seit längerem freiwillig den Weg der Integrierten Berichterstattung. Dabei werden relevante finanzielle und nichtfinanzielle Aspekte in einem inhaltlichen Zusammenhang berichtet und damit u. U. an mehreren, unterschiedlichen Stellen im Lagebericht. Die Forderung des § 289b Absatz 1 nach einem besonderen Abschnitt im Lagebericht für eine nichtfinanzielle Erklärung steht dieser Entwicklung jedoch im Weg, was nicht im Sinne der CSR-RL sein kann. Um Redundanzen innerhalb des Lageberichts zu vermeiden und die etablierte Praxis der Integrierten Berichterstattung nicht zu konterkarieren, sollte auf die Festlegung auf einen besonderen Abschnitt im Lagebericht verzichtet werden.

Empfehlung: Keine Festlegung auf einen besonderen Abschnitt im Lagebericht.

Befreiung durch Mutterunternehmen (§ 289b Absatz 2 / § 315b Absatz 2)

Die Möglichkeit der Befreiung eines Tochterunternehmens von der Vorlage einer eigenen nichtfinanziellen Erklärung auf Basis einer nichtfinanziellen Erklärung bzw. eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts des Mutterunternehmens wird begrüßt. Diese Regelung ist für komplexe Konzerne mit zahlreichen Tochterunternehmen von zentraler Bedeutung.

Allerdings sollte die Befreiungsmöglichkeit des § 289b Absatz 2 analog § 292 (Befreiende Wirkung von Konzernabschlüssen aus Drittstaaten) auf Tochterunternehmen von Mutterkonzernen mit Hauptsitz in Drittstaaten außerhalb der EU bzw. des EWR ausgedehnt werden. Ein öffentlich verfügbarer Bericht eines bspw. US-amerikanischen Mutterunternehmens, der vergleichbaren Anforderungen an die nichtfinanzielle Erklärung entspricht, sollte ebenfalls eine entsprechende Befreiung des Tochterunternehmens bewirken.

An dieser Stelle sei noch einmal auf die Bedeutung EU-weiter Kohärenz der Transparenzanforderungen hingewiesen. Von der CSR-RL bzw. der deutschen 1:1 Umsetzung abweichende nationale Regelungen anderer Mitgliedsstaaten können die Tochterunternehmen deutscher Unternehmen in anderen EU-Mitgliedstaaten erheblich belasten. Die Bundesregierung wird daher weiterhin aufgefordert darauf hinzuwirken, ein Auseinanderdriften nationaler Anforderungen an Unternehmen zu begrenzen. Der Bericht einer Konzernmutter muss in jedem Fall in allen EU-Mitgliedsstaaten die Anforderungen erfüllen. Tochterunternehmen dürfen nicht separat verpflichtet werden.

Empfehlung: Ausdehnung der Befreiungsmöglichkeit von Tochterunternehmen analog § 292.

Gesonderter nichtfinanzieller Bericht (§ 289b Absatz 3 / § 315b Absatz 3)

Die Möglichkeit der Erstellung eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts außerhalb des Lageberichts unter Einhaltung der inhaltlichen Vorgaben nach § 289c wird ausdrücklich begrüßt, da er Unternehmen die Flexibilität einräumt, eine individuelle Strategie für die Kommunikation mit seinen Share- und Stakeholdern zu wählen. Viele Unternehmen berichten bereits über nichtfinanzielle Belange in einem integrierten Bericht; andere wählen aus wohlüberlegten Gründen eine dezentrale, zielgruppenorientierte Berichtsstrategie.

Zustimmung zur vorgeschlagenen Flexibilität bei der Verortung nichtfinanzieller Angaben.

Inhalte der nichtfinanziellen Erklärung (§ 289c / § 315c)

Aspekte (§ 289c Absatz 2)

Es wird grundsätzlich begrüßt, dass die in §289c genannten Aspekte den Vorgaben der CSR-RL folgen und keine Ausweitung oder Konkretisierung der zu berichtenden Pflichtinhalte erfolgt. Der Mehrwert einer beispielhaften Konkretisierung der Aspekte an dieser Stelle erschließt sich dagegen nicht. Durch die Auswahl wird implizit eine Priorisierung der unter den einzelnen Aspekten zu prüfenden Themen durch den Gesetzgeber vorgenommen, wodurch andere, nicht genannte Themen weniger wichtig erscheinen. Zwar handelt es sich hier nicht um Pflichtbestandteile der nichtfinanziellen Erklärung („wenn angebracht“), dennoch erscheint eine Verortung von Beispielen in der Begründung des Gesetzes geeigneter.

Empfehlung: Beispielhafte Konkretisierung der Aspekte in die Gesetzesbegründung aufnehmen und im Gesetz selbst streichen.

Wesentlichkeit (§ 289c Absatz 3)

§ 289c Absatz 3 erweitert das Wesentlichkeitskonzept des geltenden § 289 Absatz 3 auf Angaben, welche für das Verständnis der Auswirkungen der Tätigkeit des Unternehmens auf die in § 289c Absatz 2 aufgeführten Aspekte von Bedeutung sind. Damit wären unserem Verständnis nach zukünftig Angaben zu tätigen, die sowohl für das Verständnis von Lage und Entwicklung des Geschäfts, als auch die Auswirkungen seiner Tätigkeit auf nichtfinanzielle Belange von Bedeutung sind. In der Begründung wird zu Recht darauf hingewiesen, dass diese Voraussetzungen für bedeutsame nichtfinanzielle Informationen meist gleichermaßen erfüllt sein werden. Die Voraussetzungen erfüllen jedoch zu Recht eine gewisse Filterfunktion (Bezug zur Lage und Entwicklung des Unternehmens muss geben sein), welche dazu dient die Funktion der Rechnungslegung und einen angemessenen Berichtsumfang zu bewahren.

Zustimmung; der vorgeschlagene Ansatz unterstützt eine relevante Berichterstattung.

Risiken der Geschäftstätigkeit (§ 289c Absatz 3 Nummer 4)

§ 289c Absatz 3 Nummer 4 führt im Hinblick auf Risiken der Geschäftstätigkeit auf die in § 289c genannten Aspekte ein abweichendes Wesentlichkeitskonzept ein. Nunmehr steht die Wesentlichkeit des Risikos (sehr wahrscheinlich schwerwiegende Auswirkungen auf nichtfinanzielle Aspekte) und nicht die Wesentlichkeit der Information im Vordergrund; und nicht länger stehen Risiken für das Unternehmen im Vordergrund, sondern Risiken für nichtfinanzielle Aspekte außerhalb des Unternehmens.

Unser Verständnis analog zur Begründung zu § 289c Absatz 3 Nummer 4 ist, dass das Wesentlichkeitskonzept des § 289c Absatz 3 (von Bedeutung für das Verständnis der Lage und Entwicklung sowie der Auswirkungen) auch in der Berichterstattung über Risiken anzuwenden ist; die Wesentlichkeit eines Risikos nach § 289c Absatz 3 Nummer 4 und 5 alleine also keine Berichtspflicht auslöst. Damit wären auch diese Risiken nur zu berichten, wenn Sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs bzw. zukünftiger Entwicklungen relevant sind. In § 289c Absatz 3 könnte diese Einschränkung klarer formuliert werden.

Empfehlung: Konkretisierung der Wesentlichkeit zu berichtender Risiken.

Geschäftsbeziehungen (§ 289c Absatz 3 Nummer 5)

Wesentliche nichtfinanzielle Risiken deutscher Unternehmen liegen häufig in globalen Lieferketten. Unternehmen und Branchenverbände/-Initiativen beschäftigen sich seit Jahren mit dieser Problematik. Es wird daher begrüßt, dass von der vorgeschlagenen Regelung ein starker Impuls in die Wirtschaft hinein ausgehen wird. Der Hinweis auf die Verhältnismäßigkeit der Berichterstattung über diese Risiken, die mit Geschäftsbeziehungen verknüpft sind, wird ebenfalls ausdrücklich begrüßt. Der Transparenz eines Unternehmens über Risiken in der Lieferkette sind praktische und rechtliche Grenzen gesetzt; die Anforderung, alle Risiken zu kennen, umfassend zu beschreiben und gar bewerten zu können, wäre schlicht nicht erfüllbar.

Ergänzend ist anzumerken, dass der Hinweis „... soweit die Angaben von Bedeutung sind ...“ zwar richtig und wichtig ist, aber in diesem Absatz möglicherweise für Verwirrung sorgt, da nach § 289c Absatz 3 sämtliche Angaben von Nummer 1 bis 7 – und nicht lediglich jene in Nummer 5 - nur dann zu berichten sind, wenn sie wesentlich sind.

Zustimmung; der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wird ausdrücklich begrüßt.

Auswahl der Leistungsindikatoren (§ 289c Absatz 3 Nummer 6)

Es wird begrüßt, dass im Referentenentwurf keine Leistungsindikatoren vorgegeben werden, sondern jeweils die wichtigsten Leistungsindikatoren, welche für die Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind, auszuwählen und selbstständig darzustellen sind. Orientierung bieten hier zahlreiche privatwirtschaftliche Brancheninitiativen und Multistakeholderorganisationen (z.B. GRI). Zudem haben viele Unternehmen bereits spezifische, auf ihr Geschäftsmodell zugeschnittene, Indikatoren entwickelt und in ihre Managementprozesse integriert.

Zustimmung; der vorgeschlagene Ansatz unterstützt die Auswahl relevanter Indikatoren.

Verortung der Leistungsindikatoren (§ 289c Absatz 3 Nummer 6)

§ 289 Absatz 3 HGB bzw. Artikel 19 Absatz 1 Unterabsatz 3 der Rechnungslegungsrichtlinie 2013/34/EU verlangen bereits die Einbeziehung von nichtfinanziellen Leistungsindikatoren in die Analyse des Geschäftsverlaufs. Artikel 19a Absatz 2 der Richtlinie 2014/97/EU sieht vor, dass diese Pflicht als erfüllt anzusehen ist, wenn eine nichtfinanzielle Erklärung in einem besonderen Abschnitt angefertigt wird. Unklar ist, ob dies auch für die Erfüllung von Artikel 19a Absatz 1 durch einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht gilt, wodurch sämtliche nichtfinanzielle Leistungsindikatoren aus dem Lagebericht entfernt würden. Wir hatten uns in unserem Diskussionsbeitrag vom 10.07.2015 für einen Verbleib der nach § 289 Absatz 3 wesentlichen nichtfinanziellen Leistungsindikatoren im Lagebericht ausgesprochen. Unser Verständnis ist, dass dies durch den vorliegenden Referentenentwurf bestätigt wird. Es stellt sich jedoch die Frage, wie sich zukünftig § 289 Absatz 3 HGB und § 289c Absatz 3 Nummer 6 zueinander verhalten. Durch die Definition eines abweichenden Wesentlichkeitskonzepts in § 289c Absatz 3 wären im allgemeinen Abschnitt und im besonderen Abschnitt des Lageberichts (nichtfinanzielle Erklärung) jeweils unterschiedliche nichtfinanzielle Leistungsindikatoren zu berichten, was Nutzer der Lageberichts verwirren könnte.

Empfehlung: Klarstellung der Abgrenzung der geforderten Angabe von Leistungsindikatoren.

Comply or explain (§ 289c Absatz 4)

Die Einführung einer „comply or explain“ Regelung analog zur CSR-RL für Abgaben zu verfolgten Konzepten wird begrüßt, da nicht alle Aspekte für alle Unternehmen von gleicher Relevanz sind. Ebenfalls begrüßt wird, dass Erläuterungen („explain“) nur für verfolgte Konzepte auf der Ebene der fünf Aspekte erforderlich sind und nicht für Due-Diligence-Prozesse, Ergebnisse, Risiken und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren. Müsste zu jeder dieser vier zusätzlichen Angaben für jeden einzelnen der fünf Aspekte das Vorhanden- oder Nichtvorhandensein von Informationen begründet und erläutert werden würde der Aufwand der nichtfinanziellen Erklärung ohne merklichen Erkenntnisgewinn deutlich ansteigen.

Zustimmung; der vorgeschlagene Ansatz erscheint praktikabel.

Rahmenwerke (§ 289d)

In der Unternehmenspraxis haben sich zahlreiche innovative Varianten der nichtfinanziellen Berichterstattung entsprechend der unterschiedlichen Geschäftsmodelle und Interessen der Share- und Stakeholder entwickelt. Die Vorgabe eines bestimmten Rahmenwerks, nach dem die Berichterstattung zu erfolgen hat, wäre daher kontraproduktiv. Es wird daher begrüßt, dass die Wahl einer geeigneten Orientierung für die Berichterstattung dem Unternehmen obliegt.

Zustimmung; der vorgeschlagene Ansatz wird begrüßt.

Weglassen nachteiliger Angaben (§ 289e)

Es wird begrüßt, dass Unternehmen bestimmte wesentliche Informationen aufgrund sonst drohender ernsthafter Schäden von der Berichterstattung ausnehmen dürfen. Die Einschränkung, dass dadurch ein ausgewogenes Gesamtverständnis von Lage, Entwicklung und Auswirkungen nicht verhindert werden darf, erscheint angemessen. Die Einschränkung auf Angaben zu künftigen Entwicklungen oder Belangen, über die Verhandlungen geführt werden, engt die Anwendung von § 289e allerdings stark ein. Auch bereits vor Aufnahme jedweder Verhandlungen kann das Unternehmen durch eine obligatorische Veröffentlichung ernsthaften Schaden erleiden. Die Einschränkung „über die Verhandlungen geführt werden“ sollte daher gestrichen werden.

Empfehlung: Der vorgeschlagene Ansatz wird begrüßt; allerdings Anpassung erforderlich.

Prüfung durch den Abschlussprüfer (§ 317 Absatz 2 Satz 4)

Die in § 317 Absatz 2 Satz 4 vorgeschlagene Regelung einer ergänzenden Prüfung des Vorhandenseins eines zu einem späteren Zeitpunkt veröffentlichten gesonderten Berichts durch denselben Abschlussprüfer erscheint kompliziert in der Umsetzung. Daher wäre eine Bestätigung über das Vorhandensein des Berichts im Folgejahr durch den dann zuständigen Abschlussprüfer oder aber die Erteilung eines bedingten Testats für den Jahresabschluss ohne Bestätigung des Vorhandenseins des gesonderten Berichts ein effizienterer Weg.

Empfehlung: Vorschlag zur effizienteren Umsetzung.

Prüfung durch den Aufsichtsrat (§ 171 Absatz 1 Aktiengesetz)

Mit der Ausweitung der Prüfpflichten des Aufsichtsrats auf den gesonderten nichtfinanziellen Bericht weicht der Referentenentwurf von der CSR-RL ab. Dadurch soll unserem Verständnis nach eine Ungleichbehandlung von einer nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht (bereits von der Prüfpflicht des Aufsichtsrats nach § 171 Absatz 1 Satz 1 AktG erfasst) und einem gesonderten nichtfinanziellen Bericht vermieden werden. In der Praxis würde diese Regelung jedoch durch die Hintertüre die in § 317 Absatz 2 Satz 4 explizit abgelehnte inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Angaben durch den Abschlussprüfer einführen, da dies sehr wahrscheinlich von Aufsichtsräten und indirekt durch interne Regularien verlangt würde.

Bei gesonderten, umfangreichen Nachhaltigkeitsberichten, beispielsweise nach dem Rahmenwerk der Global Reporting Initiative, ist klarzustellen, dass lediglich die als „gesonderter nichtfinanzieller Bericht nach § 289b Absatz 3 HGB“ gekennzeichneten Angaben der Prüfpflicht des Aufsichtsrats unterliegen. In der Praxis wird bereits diese Kennzeichnung und Prüfung durch den Aufsichtsrat erheblichen Mehraufwand bei den berichtenden Unternehmen erzeugen. Gemäß der „one in, one out“-Regelung des Bürokratieentlastungsgesetzes sollten diesem Aufwand im Umsetzungsgesetz entsprechende Vorschläge zur Bürokratieentlastung gegenüberstehen.

Empfehlung: Klarstellung, dass bei gesonderten Nachhaltigkeitsberichten lediglich die als „gesonderter nichtfinanzieller Bericht nach § 289b Absatz 3 HGB“ gekennzeichneten Angaben der Prüfpflicht des Aufsichtsrats unterliegen.

Vorjahresprognose und Vergleich mit dem Vorjahr (§ 289 Absatz 1)

Bei der Einführung eines Vergleichs mit dem Vorjahr und einer Auswertung der Prognosen des Vorjahrs ist eine Übergangsregelung für das erste Berichtsjahr vorzusehen.

Der Grundsatz der Finanzberichterstattung sollte auch hier gelten. Eine Prognose ist demnach nur für „steuerungsrelevante“ finanzielle und nichtfinanzielle Kennzahlen zu erstellen – entsprechend eine Auswertung der Prognosen des Vorjahrs. Der ebenfalls verlangte „Vergleich mit dem Vorjahr“ ist unseres Erachtens bereits aufgrund bestehender Vorschriften der §§ 289 und 315 HGB, die eine „Analyse“ fordern, abgedeckt.

Empfehlung: Übergangsregelung für das erste Berichtsjahr vorsehen.

Straf- und Bußgeldvorschriften (§§ 331, 334, 340n, 341n)

Straf- und Bußgeldvorschriften sollen konsequenterweise auf Verstöße gegen die nichtfinanziellen Berichtspflichten erweitert werden. Als Verstoß gewertet wird unserem Verständnis nach die unrichtige Wiedergabe oder Verschleierung der Verhältnisse der Kapitalgesellschaft bzw. die Zuwiderhandlung einer Vorschrift nach §§ 289, 315. In der Erklärung zu § 289c Absatz 3 Nummer 4 wird zurecht darauf hingewiesen, dass der Risikobegriff nicht alleine bilanzrechtlich bestimmt werden kann, da es sich um Risiken für nichtfinanzielle Aspekte wie Umwelt- und Sozialbelange außerhalb des Unternehmens handelt. Den Mitgliedern des vertretungsberechtigten Organs oder des Aufsichtsrats stehen angesichts derartiger nichtfinanzieller Angaben deutlich schwierigere Abwägungen bevor. Dies sollte in Straf- und Bußgeldvorschriften entsprechend Berücksichtigung finden.

Empfehlung: Schwierige Bewertung nichtfinanzieller Angaben berücksichtigen.

Verbraucherbelange

Eine mögliche Erweiterung der fünf inhaltlichen Aspekte der CSR-RL um Verbraucherbelange wird nicht als wertstiftend erachtet. Natürlich sind Verbraucherbelange von hoher Bedeutung für verantwortliches Management. Unseres Erachtens sind Verbraucherbelange aber bereits ausreichend berücksichtigt. Sofern derartige Belange als wesentlich nach § 289c Absatz 3 im Zuge einer Prüfung der Sozialbelange und Menschenrechte sowie wesentlicher Risiken, die mit den Geschäftsbeziehungen der Kapitalgesellschaft, ihren Produkten und Dienstleistungen verknüpft sind, betrachtet werden, sind diese zu berichten. Dies gilt insbesondere für Unternehmen mit Endkundengeschäft, während es für andere Unternehmen (B2B) vielleicht weniger direkte Geschäftsrelevanz hat.

Empfehlung: Aufnahme als gesonderter Aspekt nicht erforderlich.

Erfüllungsaufwand

Die CSR-RL beschreibt mit wenigen tausend Euro Kosten einen Erfüllungsaufwand, der von den econsense-Mitgliedern als nicht nachvollziehbare Schätzung betrachtet wird. Erfahrungsgemäß betragen die Kosten ein Vielfaches. Wesentlicher Faktor sind die Personalkosten für die Informationsbeschaffung, welche die econsense-Mitglieder umfangreich durchführen. Eine exakte Abgrenzung des durch die CSR-RL verursachten Mehraufwandes gegenüber dem Status Quo der freiwilligen Berichterstattung ist jedoch in einem Maße komplex und unternehmensspezifisch, dass von einer weiteren Detaillierung abgesehen wird.