

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 2,
März 2017

HGB direkt

pwc

Bundestag beschließt CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz

Aktueller Anlass

Am 9. März 2017 hat der Deutsche Bundestag den Entwurf des Gesetzes zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz) in der vom Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz des Deutschen Bundestages vorgelegten Fassung beschlossen. Damit soll die sog. CSR-Richtlinie der EU (Richtlinie 2014/95/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen vom 22. Oktober 2014) in nationales Recht, insb. das HGB, umgesetzt werden. Daneben werden die bestehenden Straf- und Bußgeldvorschriften des HGB erweitert und das Handelsbilanzrecht in einigen wenigen Punkten angepasst.

Das Gesetz muss als Einspruchsgesetz noch vom Bundesrat gebilligt werden. Dies ist in der Sitzung am 31. März 2017 zu erwarten.

Auswirkungen

1. Nichtfinanzielle Informationen

a) Betroffene Unternehmen

Bereits bisher sind große Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften sowie Konzerne verpflichtet, in die Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Unternehmens bzw. des Konzerns im (Konzern-)Lagebericht nichtfinanzielle Leistungsindikatoren (bspw. zu Arbeitnehmer- und Umweltbelangen) einzubeziehen, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs und der Lage von Bedeutung sind.

Zusätzlich zu diesen Angabepflichtigen sind künftig **kapitalmarktorientierte** Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften, die **groß** i.S.d. § 267 Abs. 3 Satz 1 HGB sind und im Jahresdurchschnitt **mehr als 500 Arbeitnehmer** beschäftigen, verpflichtet, nichtfinanzielle Informationen in Bezug auf das Einzelunternehmen zu berichten (§ 289b Abs. 1 Satz 1 HGB-E in der vom Bundestag beschlossenen Fassung), es sei denn, es greifen die Befreiungsvoraussetzungen (s. Abschn. d)). Die genannten Merkmale müssen an den Abschlussstichtagen zweier aufeinanderfolgender Geschäftsjahre erfüllt sein (§ 289b Abs. 1 Satz 2 HGB-E).

Gleiches gilt für **Kreditinstitute** und **Versicherungsunternehmen**, unabhängig von ihrer Kapitalmarktorientierung, wobei sie für diese Berichterstattungspflicht „groß“ in entsprechender Anwendung der Größenkriterien des § 267 HGB sein müssen und im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen müssen (§§ 340a Abs. 1a, 341a Abs. 1a HGB-E). Bei den Größenkriterien sind neben den 500 Arbeitnehmern die Bilanzsumme in Höhe von € 20 Mio. sowie die Umsatzerlöse in Höhe von € 40 Mio. entscheidend. Die Umsatzerlöse eines Instituts werden nicht definiert. Sie könnten wie der Gesamtumsatz zu ermitteln sein, der sich nach § 340n Abs. 3b HGB-E bei Instituten aus dem Zinsertrag einschließlich der laufenden Erträge aus Wertpapieren und Anteilsbesitz, dem Provisionsertrag, dem Ertrag/Aufwand aus Finanzgeschäften (Handelsergebnis) sowie dem sonstigen betrieblichen Ertrag ergibt. Bei Versicherungsunternehmen ergeben sich die Umsatzerlöse aus den verdienten Bruttobeiträgen (§ 341n Abs. 3b HGB-E).

b) Berichtsform und Offenlegungsmöglichkeiten

Vorgesehen sind folgende Berichtsformen bzw. Veröffentlichungsmöglichkeiten:

- **Nichtfinanzielle Erklärung:**
Erweiterung des Lageberichts um eine sogenannte „nichtfinanzielle Erklärung“. Diese darf entweder durch **Integration** der nichtfinanziellen Angaben an verschiedenen Stellen innerhalb des Lageberichts oder in Form eines **besonderen Abschnitts** innerhalb des Lageberichts erfolgen. Wird die letztgenannte Variante gewählt, ist es zulässig, auf die an anderen Stellen im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Angaben zu verweisen (§ 289b Abs. 1 Satz 3 HGB-E). Dies schließt laut Regierungsbegründung auch einen Verweis auf die eventuell abzugebende Erklärung zur Unternehmensführung ein.
- **Gesonderter nichtfinanzieller Bericht:**
Erstellung eines (inhaltlich mindestens gleichwertigen) sogenannten „gesonderten nichtfinanziellen Berichts“ außerhalb des Lageberichts. Dieser ist entweder zusammen mit dem Lagebericht im **Bundesanzeiger** offenzulegen oder auf der **Internetseite** des Unternehmens (unter Bezugnahme darauf im Lagebericht) zu veröffentlichen (§ 289b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 lit. a) und b) HGB-E). Die Veröffentlichung auf der Internetseite hat spätestens vier Monate nach dem Abschlussstichtag und für mindestens zehn Jahre zu erfolgen. Der Regierungsentwurf sah demgegenüber noch eine Frist von sechs Monaten vor.

Verweise auf die im Lagebericht bzw. in der Erklärung zur Unternehmensführung enthaltenen nichtfinanziellen Informationen sind auch bei Erstellung eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts zulässig (§ 289b Abs. 3 Satz 2 HGB-E).

c) Inhalt der Berichterstattung

Das **Geschäftsmodell** des Unternehmens ist kurz zu beschreiben (§ 289c Abs. 1 HGB-E).

Darüber hinaus sind zumindest zu den nichtfinanziellen Aspekten **Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte** sowie **Bekämpfung von Korruption und Bestechung** jeweils die folgenden Angaben erforderlich (§ 289c Abs. 2 und 3 HGB-E):

- Beschreibung der verfolgten **Konzepte** (u.a. Ziele, geplante Maßnahmen und Prozesse einschließlich Due-Diligence-Prozesse sowie Einbindung der Unternehmensführung);
- **Ergebnisse** der verfolgten Konzepte;

- wesentliche **Risiken aus der eigenen Geschäftstätigkeit** mit sehr wahrscheinlich schwerwiegenden Auswirkungen auf die nichtfinanziellen Aspekte sowie ihre Handhabung;
- wesentliche **Risiken aus den Geschäftsbeziehungen, Produkten und Dienstleistungen** sowie ihre Handhabung; gefordert werden diese Angaben zu Risiken in der Lieferkette des Unternehmens, also zu nichtfinanziellen Aspekten, die im Verantwortungsbereich eines anderen als dem berichtenden Unternehmen liegen, allerdings nur, soweit sie von Bedeutung sind und die Berichterstattung verhältnismäßig ist (v.a. im Hinblick auf die Informationsgewinnung bei anderen, ggf. kleinen und mittelgroßen Unternehmen);
- die bedeutsamsten **nichtfinanziellen Leistungsindikatoren**, die für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens von Bedeutung sind;
- ggf. Hinweise auf und Erläuterungen zu **im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträgen**.

Die Angaben sind allerdings nur zu machen, wenn sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs und der Lage des Unternehmens und zugleich für das Verständnis der Auswirkungen der Tätigkeiten des Unternehmens auf die nichtfinanziellen Aspekte erforderlich sind (§ 289c Abs. 3 HGB-E).

Verfolgt das Unternehmen zu einem oder mehreren Aspekten **kein Konzept**, ist dies unter Angabe von Gründen zu erläutern („comply or explain“) (§ 289c Abs. 4 HGB-E).

Zwischenzeitliche Überlegungen, die Mindestberichterstattung um den Aspekt „**Kundenbelange**“ zu erweitern, wurden nicht umgesetzt.

Die Berichterstattung kann in Anlehnung an oder unter Verwendung nationaler, europäischer oder internationaler **Rahmenwerke** für die Berichterstattung (z.B. der G4-Leitlinien zur Nachhaltigkeitsberichterstattung der GRI, des Deutschen Nachhaltigkeitskodex oder der Leitprinzipien für Wirtschaft und Menschenrechte der Vereinten Nationen) erstellt werden. In der nichtfinanziellen Berichterstattung ist deshalb anzugeben, ob ein Rahmenwerk genutzt wurde, falls ja, welches Rahmenwerk genutzt wurde, und falls nein, warum dies nicht erfolgt ist („comply or explain“) (§ 289d HGB-E). Ein „explain“ verlangte der Regierungsentwurf nicht.

In eng begrenzten Ausnahmefällen dürfen bestimmte, für das Unternehmen erheblich **nachteilige Informationen** weggelassen werden, sind aber zu einem späteren Zeitpunkt nachzuholen, wenn die Gründe für das Weglassen entfallen sind (§ 289e HGB-E).

Art. 2 der CSR-Richtlinie sieht vor, dass die Europäische Kommission bis zum 6. Dezember 2016 unverbindliche **Leitlinien** zur Methode der Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen einschließlich der wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren veröffentlicht, um damit die Berichterstattung der Unternehmen zu erleichtern. Dies ist bisher noch nicht erfolgt, soll aber nach Aussage der Europäischen Kommission so bald wie möglich im Frühjahr 2017 erfolgen.

d) Befreiung von der Berichterstattung

Ein Unternehmen ist zum einen dann von der Berichterstattung befreit, wenn es keinen Lagebericht aufstellen muss, bspw. im Fall der Inanspruchnahme der entsprechenden Erleichterung nach § 264 Abs. 3 HGB. Zum anderen werden **Tochterunternehmen** unter bestimmten Voraussetzungen von der eigenen Berichtspflicht durch eine nichtfinanzielle Konzernberichterstattung durch ein

übergeordnetes Mutterunternehmen in deutscher oder englischer Sprache befreit (§ 289b Abs. 2 HGB-E). Während der Regierungsentwurf dies noch auf übergeordnete Mutterunternehmen mit Sitz in der EU oder EWR eingeschränkt hatte, kann nun auch die Konzernberichterstattung von Mutterunternehmen in Drittstaaten befreiende Wirkung haben.

Für **Mutterunternehmen** gibt es keine „Selbstbefreiung“ (durch die eigene Konzernberichterstattung), allerdings die Möglichkeit einer Zusammenfassung der Berichterstattung für das Einzelunternehmen mit der für den Konzern (§ 315b Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 Satz 2 HGB-E).

e) Konzernberichterstattung

Auch auf Konzernebene muss künftig, über die bisherige Konzernlageberichterstattung hinaus, über nichtfinanzielle Informationen berichtet werden, vorausgesetzt, es handelt sich um ein kapitalmarktorientiertes Mutterunternehmen, es gibt nach § 293 Abs. 1 HGB keine größenabhängige Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht, und über alle in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen werden im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigt (§ 315b Abs. 1 Satz 1 HGB-E). Dabei gelten hinsichtlich der Form (**nichtfinanzielle Konzernklärung** bzw. **gesonderter nichtfinanzieller Konzernbericht**), des Inhalts und der Befreiung von der Konzernberichterstattung die Regelungen für die Berichterstattung auf Ebene des Einzelunternehmens grds. entsprechend (§§ 315b Abs. 2 und 3, 315c HGB-E).

Die Regelungen zur Konzernberichterstattung über nichtfinanzielle Informationen gelten entsprechend für **Kreditinstitute** und **Versicherungsunternehmen**, vorausgesetzt, der entsprechende Konzern ist „groß“, weil die größenabhängige Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht entsprechend § 293 Abs. 1 HGB nicht erfüllt ist, und über alle in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen werden im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigt (§§ 340i Abs. 5, 341j Abs. 4 HGB-E). Für diese Berichterstattungspflicht sind die Größenkriterien (Konzernbilanzsumme € 20 Mio. bzw. € 24 Mio.; Konzernumsatzerlöse € 40 Mio. bzw. € 48 Mio.) anzuwenden, auch wenn für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichts größenunabhängig besteht. Aus unserer Sicht sind die Konzernumsatzerlöse nach IFRS für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen in entsprechender Weise wie die Umsatzerlöse nach HGB zu ermitteln (s. Abschn. a)).

f) Prüfung der nichtfinanziellen Informationen

Eine Pflicht zur inhaltlichen Prüfung durch den **Abschlussprüfer** besteht nicht. Dieser hat lediglich zu prüfen, ob die nichtfinanzielle (Konzern-) Berichterstattung vorgelegt wurde. Außerdem hat er im Fall eines im Internet veröffentlichten gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Berichts vier Monate nach dem Abschlussstichtag eine ergänzende Prüfung durchzuführen, ob dieser Bericht vorgelegt wurde. Ist dieser Bericht nicht innerhalb dieser vier Monate vorgelegt worden, ist der Bestätigungsvermerk entsprechend zu ergänzen (§ 317 Abs. 2 Satz 4 und 5 HGB-E).

Die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung ist durch den **Aufsichtsrat** zu prüfen (§ 171 Abs. 1 Satz 4 AktG-E). Um seine Pflicht sachgerecht zu erfüllen, ist er berechtigt, eine **externe inhaltliche Überprüfung** der nichtfinanziellen (Konzern-) Berichterstattung zu beauftragen (§ 111 Abs. 2 Satz 4 AktG-E). Ein solches explizites Recht sah der Regierungsentwurf noch nicht vor. Im Fall der externen inhaltlichen Überprüfung ist die Beurteilung des Prüfungsergebnisses

in gleicher Weise wie die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung öffentlich zugänglich zu machen, jedoch erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2018 beginnen (§§ 289b Abs. 4, 315b Abs. 4 HGB-E). Der Regierungsentwurf sah eine solche zeitverzögerte Erstanwendung noch nicht vor.

2. Informationen zur Diversität

Große (Mutter-)Unternehmen, die zur Erstellung einer vollumfänglichen **(Konzern-)Erklärung zur Unternehmensführung** verpflichtet sind – also insbesondere eine große börsennotierte Aktiengesellschaft, SE oder KGaA, ohne dass der Schwellenwert von 500 Arbeitnehmern von Bedeutung ist –, müssen diese Erklärung künftig um Angaben zur Diversität der Mitglieder des **Vorstands** und des **Aufsichtsrats** erweitern (§§ 289f Abs. 2 Nr. 6, 315d Satz 2 HGB-E). Dazu gehören:

- Beschreibung des verfolgten **Diversitätskonzepts** in Bezug auf Aspekte wie Alter, Geschlecht, Bildungs- oder Berufshintergrund,
- **Ziele** des Diversitätskonzepts,
- Art und Weise der **Umsetzung** des Diversitätskonzepts und
- im Geschäftsjahr erreichte **Ergebnisse**.

Auch hier besteht, entsprechend dem „comply or explain“-Ansatz, eine Erläuterungspflicht, falls kein Diversitätskonzept verfolgt wird (§§ 289f Abs. 5, 315d Satz 2 HGB-E).

Die Anforderungen gelten entsprechend für i.S.d. § 267 HGB große **Kreditinstitute** und **Versicherungsunternehmen**, die eine (Konzern-)Erklärung zur Unternehmensführung zu erstellen haben (§§ 340a Abs. 1b, 340i Abs. 6, 341a Abs. 1b, 341j Abs. 5 HGB-E).

3. Straf- und Bußgeldvorschriften

Die Straf- und Bußgeldvorschriften werden insbesondere in zweifacher Hinsicht geändert. Zum einen werden sie um Verstöße gegen die Berichtspflichten im Hinblick auf die neuen **nichtfinanziellen Informationen** erweitert. Zum anderen wird der Bußgeldrahmen in § 334 Abs. 3 und 3a HGB-E für kapitalmarktorientierte Unternehmen **erheblich erhöht**, um bei Verstößen gegen inhaltliche Vorschriften zur Aufstellung von Abschlüssen und Lageberichten vergleichbare Sanktionen anzudrohen wie bei Verstößen gegen Vorschriften zur Bekanntmachung. Entsprechend werden die eigenständigen Bußgeldvorschriften für Kreditinstitute und für Versicherungsunternehmen verschärft (§§ 340n Abs. 3 und 3a, 341n Abs. 3 und 3a HGB-E).

4. Sonstige Anpassungen des Handelsbilanzrechts

Über die genannten Änderungen hinaus wird das Handelsbilanzrecht in einigen wenigen Punkten angepasst. Neben diversen Verschiebungen und redaktionellen Anpassungen gehört dazu, dass künftig **börsennotierte Mutterunternehmen in der Rechtsform der KGaA** zur Erstellung einer vollumfänglichen Konzernklärung zur Unternehmensführung verpflichtet sind (§ 315d HGB-E). Des Weiteren sind künftig im **(Konzern-)Anhang** Angaben für alle zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Finanzinstrumente erforderlich und nicht mehr nur für Finanzinstrumente, die Deckungsvermögen bilden, oder für Finanzinstrumente des Handelsbestands bei Kreditinstituten (§§ 285 Nr. 20, 314 Abs. 1 Nr. 12 HGB-E).

Handlungsbedarf

Die neuen Regelungen sind grds. erstmals für **Geschäftsjahre mit Beginn nach dem 31. Dezember 2016** anzuwenden; eine (freiwillige) vorzeitige Erstanwendung ist nicht vorgesehen. Abweichend davon ist die Beurteilung des Prüfungsergebnisses im Fall einer externen inhaltlichen Überprüfung erstmals für nach dem 31. Dezember 2018 beginnende Geschäftsjahre öffentlich zugänglich zu machen.

Ansprechpartner

Guido Fladt

Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@de.pwc.com

Barbara Reitmeier

Tel.: +49 69 9585-5446
barbara.reitmeier@de.pwc.com

Wolfgang Weigel

Tel.: +49 69 9585-2574
wolfgang.weigel@de.pwc.com

Nina Schäfer

Tel.: +49 69 9585-1517
nina.schaefer@de.pwc.com

Hendrik Fink

Tel.: + 49 89 5790-5535
hendrik.fink@de.pwc.com

Nicolette Behncke

Tel.: +49 69 9585-3080
nicollette.behncke@de.pwc.com

Bestellung

Sie können den Newsletter HGB direkt über unser PwCPlus Modul „Capital Markets & Accounting Advisory“ abrufen. Registrieren Sie sich [hier](#) oder senden Sie eine E-Mail an: infosysteme.ass@de.pwc.com.

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**:
www.pwc.de/hgb-direkt.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse:
Unsubscribe_HGB_direkt@de.pwc.com.