

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 5,
März 2016

HGB direkt



Referentenentwurf CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz

Aktueller Anlass

Die 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 – die sogenannte „CSR-Richtlinie“ – ist bis zum 6. Dezember 2016 in deutsches Recht umzusetzen. Zu diesem Zweck hat das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz am 11. März 2016 den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz) vorgelegt. Damit sollen die CSR-Richtlinie in nationales Recht, insb. das HGB, umgesetzt, die bestehenden Straf- und Bußgeldvorschriften erweitert und das Handelsbilanzrecht in einigen wenigen Punkten klargestellt bzw. verbessert werden.

Auswirkungen

1. Nichtfinanzielle Informationen

a) Betroffene Unternehmen

Bereits bisher sind große Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften sowie Konzerne verpflichtet, im Lagebericht in die Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Unternehmens bzw. des Konzerns im 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 Angabepflichten sind künftig **kapitalmarktorientierte** Kapitalgesellschaften und (haftungsbeschränkte) Personenhandelsgesellschaften, die **groß** i.S.d. § 267 Abs. 3 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 i.d.F. RefE CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz), es sei denn, es greifen die Befreiungsvoraussetzungen (s. Abschn. d)).

Diese Berichterstattungspflicht besteht künftig auch 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 Mitarbeiter beschäftigen müssen (§§ 340a Abs. 1a, 341a Abs. 1a HGB-E). Inwiefern bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen zur Abgrenzung der Umsatzerlöse i.S.d. § 267 HGB die Regelungen des Ordnungswidrigkeitenrechts (§§ 340n Abs. 3a bzw. 341n Abs. 3a HGB-E) herangezogen werden können oder müssen bleibt abzuwarten.

b) Berichtsform

Vorgesehen sind drei Varianten, die nichtfinanziellen Informationen der Öffentlichkeit zugänglich zu machen:

- Erweiterung des Lageberichts um einen besonderen Abschnitt, die sogenannte „**nichtfinanzielle Erklärung**“ (§ 289b Abs. 1 Satz 2 HGB-E),
- Erstellung eines (inhaltlich mindestens gleichwertigen) sogenannten „**gesonderten nichtfinanziellen Berichts**“ außerhalb des Lageberichts, der zeitgleich mit dem Lagebericht im **Bundesanzeiger** offengelegt wird (§ 289b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 lit. a) HGB-E),
- Erstellung eines **gesonderten nichtfinanziellen Berichts**, der spätestens sechs Monate nach dem Abschlussstichtag und für mindestens zehn Jahre auf der **Internetseite** des Unternehmens veröffentlicht wird, unter Bezugnahme darauf im Lagebericht (§ 289b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 lit. b) 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 bis 4 HGB-E):

- Beschreibung der verfolgten **Konzepte** (u.a. Ziele, geplante Maßnahmen und Prozesse sowie Einbindung der Unternehmensführung);
- Beschreibung der angewandten **Due-Diligence-Prozesse** (d.h. insb. der Verfahren zur Ermittlung von Risiken für einzelne nichtfinanzielle Aspekte und zur Festlegung von Gegenmaßnahmen);
- **Ergebnisse** der verfolgten Konzepte;
- wesentliche **Risiken** (d.h. solche mit sehr wahrscheinlich schwerwiegenden Auswirkungen auf die nichtfinanziellen Aspekte) **aus der eigenen Geschäftstätigkeit** 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 und die Berichterstattung verhältnismäßig ist (v.a. im Hinblick auf die Informationsgewinnung bei anderen, ggf. kleinen und mittelgroßen Unternehmen);
- die wichtigsten **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. 2 bis 4 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).

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 diesem Fall ist anzugeben, welches Rahmenwerk herangezogen wurde (§ 289d HGB-E). Der gesetzlich geforderte Mindestumfang der Berichterstattung bleibt davon unberührt.

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

Nach Art. 2 der CSR-Richtlinie wird die Europäische Kommission bis zum 6. Dezember 2016 unverbindliche **Leitlinien** zur Methode der Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen einschließlich der wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren veröffentlichen, um damit die Berichterstattung der Unternehmen zu erleichtern. Der öffentliche Konsultationsprozess zur Entwicklung dieser unverbindlichen Leitlinien endet am 15. April 2016.

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 Konzernklärung bzw. einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht befreit (§ 289b Abs. 2 HGB-E). 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 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 Mitarbeiter 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, diese sind „groß“, weil sie die größenabhängige Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht entsprechend § 293 Abs. 1 HGB nicht erfüllen, und über alle in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen werden im

Jahresdurchschnitt mehr als 500 Mitarbeiter beschäftigt (§§ 340i Abs. 5, 341j Abs. 4 HGB-E). Für diese Berichterstattungspflicht sind Größenkriterien anzuwenden, auch wenn für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichts größenunabhängig besteht.

2. Informationen zur Diversität

Große Unternehmen sowie Konzerne, 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. 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 (§§ 289 Nr. 6 HGB-E; 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 insb. 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 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 wurden die eigenständigen Bußgeldvorschriften für Kreditinstitute und für Versicherungsunternehmen verschärft (§§ 340n Abs. 3, 341n Abs. 3 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 insb. eine ausdrückliche Regelung, dass in den **(Konzern-)Lagebericht** ein Vergleich mit dem Vorjahr (= „Ist-Ist-Vergleich“) und eine Auswertung der Prognosen des Vorjahres (= „Prognose-Ist-Vergleich“) aufzunehmen ist (§§ 289 Abs. 1 Satz 5, 315 Abs. 1 Satz 5 HGB-E). Bisher haben sich diese Anforderungen explizit lediglich aus dem Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 20 „Konzernlagebericht“ ergeben.

Handlungsbedarf

Die Erstanwendung der neuen Regelungen ist für **Geschäftsjahre mit Beginn nach dem 31. Dezember 2016** vorgesehen; eine vorzeitige (freiwillige) Erstanwendung ist nicht geregelt.

Ansprechpartner

Guido Fladt

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

Wolfgang Weigel

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

Hendrik Fink

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

Barbara Reitmeier

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

Dirk Rimmelspacher

Tel.: +49 69 9585-3153
dirk.rimmelspacher@de.pwc.com

Nicolette Behncke

Tel.: +49 69 9585-3080
nicolette.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.