

Herrn
MR Thomas Blöink
Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz
Mohrenstr. 37
10117 Berlin

Unser Zeichen	Telefon	Telefax	E-Mail	Datum
BS/HDF	089.35757-1587	089.35757-1555	hans-dieter.fladung@linde.com	15.04.2016

Stellungnahme zum Entwurf des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes

Sehr geehrter Herr Blöink,

mit großem Interesse und entsprechender Aufmerksamkeit haben wir den Referentenentwurf (RefE) zur Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU (CSR-RL) gelesen. Wir halten ihn für einen wichtigen Schritt zu einer angemessenen Umsetzung der CSR-RL.

Wir sind uns den vielschichtigen Aspekten der sozialen Verantwortung (Corporate Social Responsibility) sehr wohl bewusst und haben uns intensiv und erfolgreich mit einer adressatengerechten Kommunikation hierüber beschäftigt. Wir berichten differenziert nach Interessensgruppen in unterschiedlichen Detailierungsgraden und berücksichtigen hierbei fortlaufend die Rückmeldungen, welche uns von Investoren, Presse und anderen Interessensträgern zugetragen werden. Das Streben nach transparenter und adressatengerechter Berichterstattung erfolgt auch auf freiwilliger Basis auf einem sehr hohen Niveau. Für uns ist das Ansinnen nicht nachvollziehbar, durch zusätzliche gesetzliche Berichtspflichten eine Verhaltensänderung der Unternehmen hin zu einer an bestimmten Aspekten der Nachhaltigkeit orientierten Unternehmensführung vorzuschreiben. Es erscheint uns eher angebracht, ein gewünschtes Verhalten über geeignete Anreizsysteme zu fördern, als immer mehr Informationen gesetzlich zu fordern, welche – zumindest in der vorgelegten Form – die Gefahr bergen, dass die Berichtswerke intransparenter und weniger adressatengerecht werden. Zusätzliche Berichterstattungspflichten wirken zudem als Kostentreiber und verbessern regelmäßig nicht die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen. Wir empfehlen daher ausdrücklich eine „Eins zu eins“-Umsetzung als Leitprinzip und auf zusätzliche Vorgaben, die über die CSR-RL hinausgehen, zu verzichten. Auf den folgenden Seiten nehmen wir im Einzelnen Stellung zum RefE und zu den zusätzlichen Fragen des BMJV.

Wir begrüßen dabei ausdrücklich, dass im RefE die Option wahrgenommen worden ist, den Unternehmen das Wahlrecht zu einem gesonderten nichtfinanziellen Bericht einzuräumen.

Für Rückfragen steht Ihnen Herr Dr. Hans-Dieter Fladung unter Tel. 089 / 35757 1587 oder per Email hans-dieter.fladung@linde.com gerne zur Verfügung



ppa: Björn Schneider
Head of Group Accounting, Insurance &
Risk Management



i. V. Dr. Hans-Dieter Fladung
Head of IFRS Competence Centre &
External Reporting

Zum RefE haben wir folgende Anmerkungen und Empfehlungen, die sich gleichermaßen auf den Lagebericht und den Konzernlagebericht beziehen:

1. „Eins zu eins“-Umsetzung sollte Leitprinzip sein

1.1. Keine Erweiterung der Berichterstattungsthemen um weitere konkrete Themen

Gemäß Artikel 19a Absatz 1 der CSR-RL soll sich die Berichterstattung „mindestens auf Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, auf die Achtung der Menschenrechte und die Bekämpfung von Korruption und Bestechung beziehen“. Der Entwurf des § 289c HGB nennt zahlreiche weitere konkrete Themen, über die „zumindest“, „insbesondere“ und „wenn angebracht“ zu berichten ist. Diese können leicht als weitere Pflichtangaben verstanden werden. Durch die Nennung dieser Themen wird eine Checklisten-Mentalität gefördert. Dies steht im Widerspruch zur RefE-Begründung, nach der dies ausdrücklich nicht gewollt ist. Es sollte auch den deutschen Unternehmen überlassen sein, die in der CSR-RL genannten Themenbereiche mit Inhalt zu füllen. Dies stünde im Einklang mit der Formulierung der CSR-RL, welche eine prinzipienorientierte Regelung besser verankert als der Gesetzesentwurf. Wir plädieren daher für eine wortgetreue Umsetzung der CSR-RL.

1.2. Unveränderte Beibehaltung der CSR-RL-Anforderung zu Konzepten und Due-Diligence

Der RefE zu § 289c Abs. 3 HGB behandelt Artikel 19a Absatz 1 b) der CSR-RL, in dem es um die Beschreibung der Konzepte und Due-Diligence-Prozesse geht, in zwei gesonderten Teilnummern. Dies entspricht nicht der Regelung der CSR-RL. Wir haben die Befürchtung, dass durch die Aufteilung der in der CSR-RL noch vorhandene Kontext zwischen den „Due-Diligence-Prozessen“ und den „verfolgten Konzepten“ verloren gehen wird.

Eine getrennte Berichterstattung zwischen „verfolgten Konzepten“ und „Due-Diligence-Prozessen“ erscheint aufgrund der inhaltlichen Nähe jedoch wenig praktikabel und ist daher u.E. nicht sinnvoll. Eine separate Angabepflicht könnte als zusätzliche umfassendere Verpflichtung zur Berichterstattung über Due-Diligence-Prozesse verstanden werden. Die in der CSR-RL verwendete Formulierung ist dahingehend verständlicher, sinnvoller und sollte daher aus unserer Sicht unverändert übernommen werden.

1.3. Übernahme der Regelung zur unterstellten Erfüllung der Berichterstattung über nicht-finanzielle Informationen

Artikel 19a Absatz 2 der CSR-RL sieht vor, dass durch die „nichtfinanzielle Erklärung“ die bereits aktuell bestehende Pflicht zur Analyse der nichtfinanziellen Informationen erfüllt ist. Dies ist unabhängig davon, ob die „nichtfinanzielle Erklärung“ im Lagebericht oder in einem separaten Bericht erfolgt. Dies sollte auch im RefE klargestellt werden. §§ 289 und 315 HGB sollten zur Rechtssicherheit entsprechend angepasst werden. Anderenfalls würde dies zu einer vermeidbaren Doppelung von Angaben führen.

2. Keine zusätzlichen Vorgaben über die CSR-RL hinaus

2.1. Keine Angaben zu Verbraucherbelangen

Das BMJV schlägt vor, die Berichtspflichten um Angaben zu Belangen von Verbraucherinnen und Verbrauchern als Vertragspartner der Kapitalgesellschaft zu erweitern. Dies widerspricht aus unserer Sicht dem Ziel der CSR-RL, eine unternehmensindividuelle Berichterstattung zu fördern. Für den Lagebericht besteht bereits heute die Verpflichtung über bedeutsamste nichtfinanzielle Leistungsindikatoren zu berichten. Eine inhaltliche Ausweitung der Angabepflichten im Lagebericht über die Vorgaben der CSR-RL hinaus lehnen wir daher ab. Der Lagebericht ist kein geeignetes Medium für diese zusätzlichen Informationen. Es ist nicht Aufgabe des Lageberichts, den Verbraucher zu schützen.

Die Beziehung zum Verbraucher bzw. die Kundenzufriedenheit hat generell eine hohe Bedeutung für Wirtschaftsunternehmen. Kapitalgesellschaften, für welche diese Themenbereiche von Bedeutung sind, werden schon aufgrund rein betriebswirtschaftlicher Notwendigkeiten freiwillig über diese Themen berichten, z. B. um Marktanteile zu erhöhen oder zu sichern. Es stellt sich zudem die Frage, auf welchen wissenschaftlichen Erkenntnissen die Überlegung beruht, mit Angabepflichten ein bestimmtes Handeln zu erreichen, wie es im BMJV-Vorschlag begründet wird. Positive Effekte auf die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Unternehmen sind schon deshalb nicht zu erwarten, da es den Lesern an vergleichbaren Informationen in anderen Ländern fehlen dürfte, wenn nur Deutschland hier im Alleingang die Unternehmen noch mehr als unabdingbar mit Angabepflichten belastet.

2.2 Keine Regelung für den Fall des Wegfalls der Gründe für unterlassene Angaben

Gemäß dem vorgeschlagenen § 289e Abs. 2 HGB sind zulässiger Weise unterlassene Angaben in der darauf folgenden nichtfinanziellen Erklärung nachzuholen, wenn die Gründe für die Nichtaufnahme der Angaben nach der Veröffentlichung der nichtfinanziellen Erklärung entfallen sind. Diese Nachholpflicht ist in der CSR-RL (richtigerweise) nicht vorgesehen. Es ist nicht nachvollziehbar, welches Interesse ein Leser an ggf. veralteten und u.U. überholten Informationen haben könnte. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich Gründe für das berechtigte Weglassen von Angaben über mehrere Jahre hinziehen können und dass der entsprechende Sachverhalt bis zur nächsten Erklärung keine Relevanz mehr hat.

Diese Vorgabe, die deutlich über eine direkte Umsetzung der CSR-RL hinausgeht, sollte daher u.E. ersatzlos gestrichen werden. Mindestens sollten Informationen, welche bis zur nächsten Erklärung bedeutungslos geworden sind, von der Angabepflicht ausgenommen werden.

2.3 Vermeidung von redundanten Angaben

Gemäß dem RefE (§ 289b Abs. 1 HGB) hat die nichtfinanzielle Erklärung einen gesonderten Abschnitt im Lagebericht zu bilden. Diese Ausgliederung der nichtfinanziellen Erklärung in einen gesonderten Abschnitt ist in der CSR-RL nicht enthalten. Die im RefE vorgeschlagene Regelung führt zu einer doppelten und damit redundanten Berichterstattung. So ist gemäß § 289c Abs. 1 HGB, wie in der CSR-RL vorgesehen, eine Beschreibung des Geschäftsmodells aufzunehmen. Diese ist aber regelmäßig in anderen Teilen des Lageberichts enthalten – im Konzernlagebericht schon wegen den Anforderungen aus DRS 20, Tz. 36 ff. Selbiges gilt teilweise auch für die nun geforderten Angaben zu Risiken in Bezug auf die nichtfinanziellen Aspekte. Es ist nicht ersichtlich, welchen Informationsnutzen eine doppelte Beschreibung des Geschäftsmodells oder von Risiken für den Leser stiften soll. Im Gegenteil: die Berichterstattung identischer Themen an unterschiedlichen Stellen beeinträchtigt die Klarheit und Übersichtlichkeit der Berichte. Es ist daher

nicht verständlich, warum diese Themen nicht einmalig in einem Teil des Lageberichts abgehandelt werden dürfen. Die CSR-RL ermöglicht dies gemäß Artikel 19a Abs. 4 auch für den Fall einer gesonderten nichtfinanziellen Erklärung. Dies sollte u.E. auch vom deutschen Gesetzgeber umgesetzt werden, indem in die nichtfinanzielle Erklärung (unabhängig davon ob sie im Lagebericht oder gesondert erfolgt) nur Angaben aufgenommen werden müssen, die nicht an anderer Stelle bereits berichtet wurden.

2.4. Keine Verpflichtung für Vorjahresangaben

In § 289 Abs. 1 (a) (aa) sowie in § 315 Abs. 1 (a) (bb) des RefE wird gefordert, dass in den Lagebericht ein „Vergleich mit dem Vorjahr und eine Auswertung der Prognosen des Vorjahrs aufzunehmen ist“, obwohl dies seitens der EU nicht vorgegeben ist. Als Begründung dafür wird angeführt: „Der Vergleich dient dazu, Einmaleffekte und länger andauernde Entwicklungen besser zu erkennen. [...] Für die im Rahmen des Lageberichts zu analysierenden finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren sowie für Risiko- und Chancenbeschreibungen besteht ebenfalls ein Bedürfnis, einen Vergleich zu erleichtern.“

Bereits die aktuellen Vorschriften der §§ 289 und 315 HGB verlangen eine Analyse des Geschäftsverlaufs, der Lage und der bedeutsamsten Leistungsindikatoren. Um dieser Pflicht nachzukommen, ist es regelmäßig erforderlich, Einmaleffekte und Trends zu benennen und die Entwicklung auch einem Vergleichsobjekt gegenüber zu stellen. Dieses muss aber nicht zwangsläufig das Vorjahr sein. Auch ein Vergleich mit der Markt- oder Branchenentwicklung, den Hauptwettbewerbern oder der eigenen Prognose kann hierfür in Betracht kommen. Dem Management-Ansatz folgend sollten die Unternehmen selber beurteilen können, wie sie diese Analyse vornehmen und welche Vergleichsangaben notwendig sind, sofern diese für die Verständlichkeit der Lageentwicklung erforderlich sind.

Hinsichtlich der genannten Risiko- und Chancenbeschreibungen möchten wir zudem auf eine konzeptionelle Schwierigkeit hinzuweisen: Risiken und Chancen beziehen sich auf mögliche negative und positive Abweichungen von der Prognose für das kommende Jahr. Ein Jahr später liegen die entsprechenden Ist-Werte vor. Darin haben sich die Chancen und Risiken bei deren Eintritt ausgewirkt. Die neue Chancen- und Risikobeschreibung bezieht sich jedoch auf die neue Prognose und damit eine neue Basis. Es ist fraglich, welchen Nutzen ein Leser aus einem Vorjahresvergleich ziehen kann, wenn die Basis des Vergleichs eine andere ist.

Darüber hinaus ist bei einer generellen verpflichteten Ausweitung mit einer Vielzahl an zusätzlichen Vorjahresangaben und damit einhergehend einer Beeinträchtigung der Konzentration auf entscheidungsrelevante Informationen zu rechnen. Als Beispiel seien hier zusätzliche Vorjahresangaben für Lageberichtsvorschriften angesprochen, die sehr fragwürdig erscheinen, wie Vorjahresvergleiche für die Anforderungen der Berichterstattungen über übernahmerelevante Angaben nach §§ 289 Abs. 4 und 315 Abs. 4 HGB, über die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems nach §§ 289 Abs. 5 und 315 Abs. 2 HGB sowie über die Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289a HGB. Die Informationen über Vorjahre sind für den interessierten Leser im Bundesanzeiger per Internet verfügbar. Einen Informationsnutzen sehen wir daher durch die Wiederholung bekannter Informationen als nicht gegeben.

Auch stellt sich für uns noch die Frage, ob die Adressaten des Lageberichts mit der derzeitigen Berichterstattungspraxis unzufrieden sind, so dass hier eine Verschärfung der Berichtspflicht erforderlich ist. Nach unseren Erfahrungen und aus der Verfolgung der aktuell geführten Diskussionen über „Disclosure Overload“ wird seitens der Adressaten eine Informationsflut beklagt. Wir können daher die Notwendigkeit dieser Regelung nicht nachvollziehen und lehnen diese ab.

3. Verwendung einheitlicher Begrifflichkeiten

3.1. Klarstellung der Berichtsschwellen im Lagebericht

Entsprechend Artikel 19a Absatz 1 der CSR-RL fordern die vorgeschlagenen §§ 289c Abs. 3 und 315c Abs. 2 HGB Angaben zu nichtfinanziellen Aspekten, „wenn sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit [...] erforderlich sind.“ Der Teil „sowie der Auswirkung ihrer Tätigkeit“ wurde gegenüber den bisherigen Anforderungen der §§ 289 und 315 HGB hinzugefügt. Aus der Gesetzesbegründung lässt sich entnehmen, dass dies als eine zusätzliche Einschränkung zu verstehen ist. Nach unserer Auffassung, könnte der vorgeschlagene Wortlaut auch so verstanden werden, dass es sich dabei um eine Ausweitung der Berichtspflicht handelt, was aber zu einer Informationsflut führen würde. Wir bitten daher um Klarstellung, z.B. indem das Wort „sowie“ durch „und zugleich auch“ ersetzt wird. Dies würde der Rechtsklarheit dienen.

Eine Berichtspflicht besteht also nur dann, wenn die Angaben auch für ein Verständnis von Geschäftsverlauf, -ergebnis und Lage der Kapitalgesellschaft erforderlich sind. Wenn diese Voraussetzung nicht erfüllt ist, kann dann eine Berichterstattung in Gänze unterbleiben oder ist dennoch wegen dem vorgesehenen § 289c Abs. 4 HGB eine Negativerklärung erforderlich, auch wenn vorhandene Konzepte nicht für das Verständnis erforderlich sind?

3.2. Einheitliche Wesentlichkeitsdefinitionen für Leistungsindikatoren

Artikel 19a Absatz 1 e) der CSR-RL verlangt die Angabe der „wichtigsten“ nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die für die betreffende Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind. Dies wurde im § 289c Abs. 3 HGB des RefE behandelt. Es stellt sich hierbei die Frage, wie der Begriff „wichtigsten“ definiert ist und wie die Abgrenzung zu dem Begriff „bedeutsamsten“ in § 289 Abs. 1 und § 315 Abs. 1 HGB erfolgen soll. Ist davon auszugehen, dass es sich im Vergleich zu den bereits bestehenden Angabepflichten zu den „bedeutsamsten“ Leistungsindikatoren um einen größeren Kreis handelt? Muss damit über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren umfassender berichtet werden als über finanzielle? Wir sind der Auffassung, dass eine niedrigere Wesentlichkeitsgrenze und damit eine Überbetonung der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren den Zielen der Lageberichterstattung, welche auf eine Finanzberichterstattung an einen entsprechenden Adressatenkreis ausgerichtet sein soll, nicht gerecht wird. Die Verwendung zweier unterschiedlicher Wesentlichkeitsdefinitionen im gleichen Gesetz führt auch hierbei zu neuen Auslegungsfragen und damit zu Rechtsunsicherheit. Auch diese Inkonsistenz sollte u.E. beseitigt werden und einheitlich auf den bereits eingeführten Begriff „bedeutsamsten“ abgestellt werden.

4. Ergänzender Vorschlag zum Referentenentwurf

Durch das generell unabgestimmte Vorgehen der verschiedenen Standardsetter und Gesetzgeber ergibt sich eine zunehmende Zahl sich überschneidender Vorschriften zur externen Berichterstattung. Diese enthalten Mehrfachregelungen zu ähnlichen Bereichen der externen Rechnungslegung und führen zu Doppelungen der Angaben sowohl zwischen Lagebericht und Konzern- oder Jahresabschluss als auch innerhalb der Berichte. Da redundante Angaben für die Berichtsadressaten keine zusätzliche Information darstellen, sondern im Gegenteil die Klarheit und Übersichtlichkeit der Berichterstattung beeinträchtigen, sollte die Gelegenheit genutzt werden, im Zuge des CSR-RL-Umsetzungsgesetzes die Berichterstattungspflichten auf das notwendige Maß zu beschränken. In diesem Sinne würde eine generelle Regelung, dass Angaben nur einmal im Lagebericht oder Abschluss erforderlich sind, wirken. Dies würde zu einer Entlastung der Unternehmen und zu einer deutlichen Verbesserung der Informationsdienlichkeit der externen Berichterstattung führen. Für die Zwischenberichterstattung ist dies an anderer Stelle bereits erfolgreich umgesetzt worden.

5. Einschätzung der Kosten für die Erfüllung der neuen Berichtspflichten

Die EU-Kommission hat die jährlichen Belastungen pro Unternehmen auf 600€ bis 4.300€ geschätzt. Wir halten diese Einschätzung für deutlich zu niedrig. Die Belastungen durch die zusätzlichen Berichtspflichten sind als nicht unerheblich einzuschätzen. Es ist mit erheblichen Verwaltungskostenbelastungen zum Aufbau eines entsprechenden Berichtswesens zu rechnen, die sich eher im sechs- bis siebenstelligen Bereich bewegen dürften. Wir verweisen hier unter anderem auf die im Gesetzesentwurf geforderte Ausweitung der Risikoberichterstattung über wesentliche Risiken, die mit den Geschäftsbeziehungen, Produkten und Dienstleistungen verknüpft sind. Diese Anforderung geht weit über die derzeitigen Vorgaben hinaus. Ein nach § 91 Abs. 2 AktG einzurichtendes Überwachungssystem beschränkt sich auf den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Risiken und umfasst daher nicht notwendigerweise diese berichtspflichtigen Aspekte. Es dürfte bei zahlreichen Unternehmen an einem entsprechenden Risikomanagementsystem fehlen, das die geforderte Transparenz über die Lieferketten und die Erfüllung der komplexen Berichtsanforderungen ermöglicht. Darüber hinaus ist zu beachten, dass die berichtspflichtigen Unternehmen keine rechtliche Möglichkeit haben, von Personen oder Gesellschaften außerhalb des Konzerns bzw. des Unternehmens die notwendigen Informationen einzufordern.