

**Arbeitskreis „Integrated Reporting“
der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.**

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

Per Email: bloeink-th@bmjv.bund.de; schwertfeger-ba@bmjv.bund.de

Regensburg, 14. April 2016

Referentenentwurf des BMJV zum CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU

Sehr geehrter Herr Blöink,

gerne nehmen wir als Arbeitskreis „Integrated Reporting“ der Schmalenbach Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. die Gelegenheit wahr, zum vorgelegten Referentenentwurf eines CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU (CSR-RL) eine Stellungnahme abzugeben. Dabei fokussieren wir uns auf drei Aspekte, die uns besonders wesentlich erscheinen. Auch nehmen wir nur auf die Regelungen zum Einzelabschluss Bezug. Unsere Anregungen zielen aber gleichermaßen auf den Konzernabschluss.

Vorbemerkung:

Aufgrund des gesamtgesellschaftlichen Bewusstseins über die existenzielle Notwendigkeit des nachhaltigen Umgangs mit natürlichen und anderen gesellschaftlichen Ressourcen sowie der Rolle, die Unternehmen hierbei zukommt, begrüßen wir den sowohl auf europäischer als auch nationaler Ebene verfolgten politischen Willen, Unternehmen anzuhalten, Nachhaltigkeitsaspekte in ihre strategischen sowie operativen Entscheidungen sowie Handlungsweisen einzubeziehen. Der über die EU-Richtlinie sowie den daraus resultierenden Gesetzesentwurf eingeschlagene Weg, dies über entsprechend ausgerichtete, gesetzlich verankerte Berichterstattungspflichten zu tun, ist sicherlich einer von mehreren möglichen Wegen. Wir teilen die in der Präambel der EU-Richtlinie in Absatz 3 formulierte Aussage, dass die Angabe nichtfinanzieller Informationen dabei hilft, „das Geschäftsergebnis von Unternehmen und ihrer Auswirkungen auf die Gesellschaft zu messen, zu überwachen und zu handhaben“.

Basierend auf unserer Überzeugung, dass in den Lagebericht nur die Informationen aufzunehmen sein sollten, die zum Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit“ von Bedeutung sind, begrüßen wir die grundsätzlich wortgetreue Umsetzung der CSR-Richtlinie, woraus sich u.a. unsere **Ablehnung der generellen Aufnahme von Informationen zu „Belangen von Verbraucherinnen und Verbrauchern als Vertragspartner der Kapitalgesellschaft“ ergibt**. Was nach unserer Auffassung natürlich nicht bedeutet, dass die Befriedigung von Kundeninteressen und -erwartungen nicht zwangsläufig elementarer Inhalt eines jeglichen Geschäftsmodells eines Unternehmens sein muss.

1) Wegfall der Forderung nach einer Eigenständigkeit der nichtfinanziellen Erklärung

Vor dem Hintergrund des in der Entwurfsbegründung mehrfach zum Ausdruck gebrachten politischen Willens, Unternehmen dazu zu bewegen, „ihre gesellschaftliche und ökologische Verantwortung zu erkennen und wahrzunehmen“ (Referentenentwurf S. 42, siehe auch S. 35 und 36), ist die sich aus der momentan bestehenden Formulierung des Gesetzentwurfes ergebende Tatsache als nicht zielführend zu werten, **dass Unternehmen, die bereits heute in Ihrer Unternehmensführung nicht monetär messbare und in der traditionellen Finanzberichterstattung nicht erfasste Leistungsaspekte und Auswirkungen ihrer Tätigkeit (nichtfinanzielle Leistungsindikatoren bzw. KPIs) in ihren strategischen und operativen Entscheidungen berücksichtigen**, gegenüber jenen, die dies bisher nicht tun, **benachteiligt werden**. Denn diese Unternehmen berichten in der Regel – logisch folgend - nichtfinanzielle Aspekte integriert in ihrem Lagebericht zur Darstellung des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses sowie der Lage der Kapitalgesellschaft, was aufgrund der in § 289 b HGB-E geforderten Erstellung einer separaten „nichtfinanziellen Erklärung“ im Rahmen des Lageberichts (§ 289b Abs. 1 HGB-E) oder eines vom Lagebericht getrennten Berichts (in gedruckter Form oder im Internet, § 289 Abs. 3 HGB-E) bei diesen zu einer verpflichtenden doppelten und redundanten Berichterstattung führen würde. Die Separierung der Beschreibung des Geschäftsmodells sowie der anderen in § 289c HGB-E geforderten Angaben und Erläuterungen zu nichtfinanziellen Aspekten von den übrigen in § 289 HGB-E zu gewährenden Informationen zur Lage des Unternehmens hat bei all den Unternehmen, in denen das Management nichtfinanzielle Aspekte als wesentlich für die Situation und die Zukunftsentwicklung des Unternehmens betrachtet und diese Aspekte deshalb steuert sowie somit konsequenterweise im Wirtschafts-, Prognose- und Risikobericht nach § 289 HGB-E auch berichtet, folglich eine deutlich **kontraproduktive Wirkung**, die auch den international weitverbreiteten politischen Bestrebungen zur Reduktion der von Unternehmen zu gewährenden Informationen entgegen laufen würde. **Deshalb würde es den politischen Zielen der Erreichung einer nachhaltigen Unternehmensführung sowie der Informationsbegrenzung viel eher entsprechen**, in den § 289b HGB-E einen Absatz aufzunehmen, der Unternehmen, die im Lagebericht in den nach § 289 HGB-E vorgeschriebenen Bestandteilen die in § 289c HGB-E zu machenden Angaben aufnehmen, von der Erstellung einer separaten nichtfinanziellen Erklärung bzw. eines separaten nichtfinanziellen Berichts nach § 289b HGB-E befreit, bzw. regelt, dass in eine solche Erklärung nur die Angaben aufzunehmen sind, die in den Lageberichtsteilen des § 289 HGB-E nicht enthalten sind. Eine entsprechende Passage – im Sinne einer Befreiungsklausel – in einem neuen Absatz des §289b HGB-E könnte wie folgt lauten:

„Sofern eine Kapitalgesellschaft die wesentlichen nichtfinanziellen Leistungsindikatoren in die Berichterstattung nach § 289 Abs. 3 HGB-E einbezieht, gelten die Anforderungen des § 289c Abs. 2 und 3 HGB-E nur für die weitergehenden Berichtspflichten.“

Erläuterung: Eine Aufnahme der in § 289c HGB-E geforderten Informationen in die nach § 289 HGB-E zu machenden Angaben drängt sich bei näherer Betrachtung der Informationsinhalte und der im Gesetzentwurf gebrauchten Formulierungen geradezu auf, da einerseits das Geschäftsmodell zu beschreiben ist und die von der Unternehmensführung verfolgten Konzepte bezüglich der nichtfinanziellen Aspekte nur dann zu erläutern sind, wenn „sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft ... erforderlich sind“. Andererseits sind die „wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die für die Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft von Bedeutung sind“, anzugeben. Darüber hinaus sind – soweit für das Verständnis erforderlich – Hinweise auf im Jahresabschluss ausgewiesene Beträge und zusätzliche Erläuterungen zu geben. Dies sind alle Angaben, die bei einer Integration nichtfinanzieller Aspekte in die Geschäftsführung zur Darstellung der Lage des Unternehmens relevant sind und somit von einem integrierten Management ohnehin im Lagebericht gegeben werden (müssen). Auch die in § 289c Abs. 3 Ziff. 4. und 5 HGB-E angesprochenen Risiken von „schwerwiegenden negativen Auswirkungen auf die in Absatz 2 genannten Aspekte“ dürften in aller Regel von einer Nachhaltigkeitsaspekte integrierenden Unternehmensführung als die Unternehmenslage determinierenden Faktoren betrachtet und somit auch als solches in die Lageberichtsbestandteile nach § 289 HGB-E integriert werden.

Neben der Beseitigung des Zwangs zu redundanten Angaben könnte die vorgeschlagene Befreiungsklausel bewirken, dass Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften die Integration von nichtfinanziellen Aspekten in die Unternehmensführung und -steuerung eher vorantreiben, weil sie diese auch adäquat bei der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft im Rahmen des Lageberichts darstellen können. Eine solche Integration der Informationsziele, -aspekte und -inhalte der nichtfinanziellen Erklärung in die Lageberichtsteile nach § 289 HGB-E würde darüber hinaus aufgrund der Tatsache, dass diese nach § 317 Abs. 2 HGB-E einer sog. „Einklangsprüfung“ zu unterziehen sind, den berichteten nichtfinanziellen Informationen eine größere Verlässlichkeit und Glaubwürdigkeit verleihen, was deren Informationsnutzen erhöhen würde. Gleichzeitig wären die Unternehmen sowie die Adressaten nicht durch eine redundante Informationsgewährung belastet.

Aufgrund dieser Prüfungsimplication könnte bei einer fehlenden Befreiung von einer separaten nichtfinanziellen Erklärung für Unternehmen, die bereits einen wesentlichen Teil der in § 289c HGB-E geforderten Angaben in ihren Lagebericht integriert haben, ein Anreiz geschaffen werden, diese Angaben wieder aus den der Prüfung unterliegenden Teilen des Lageberichts zu entfernen und in die prüfungsbefreite nichtfinanzielle Erklärung nach § 289c HGB-E zu verschieben, um diese Informationen der Einklangsprüfung zu entziehen, was im Sinne des Nutzens der gewährten Informationen für die Adressaten sicherlich als Rückschritt zu betrachten wäre und der grundsätzlichen gesetzgeberischen Intention zuwider laufen würde.

Diese Anregung bezüglich einer (teilweisen, Redundanz vermeidenden) Befreiung von der Erstellung einer separaten nichtfinanziellen Erklärung als besonderer Abschnitt des Lageberichts stützt sich auch auf die Formulierung des Art. 19a der Richtlinie 2014/95/EU, aus der die explizite Forderung des § 289b Abs. 1 HGB-E, dass die nichtfinanzielle Erklärung einen „besonderen Abschnitt des Lageberichts“ zu bilden habe, u.E. nicht zu entnehmen ist.

Darüber hinaus führt das Ausweiswahlrecht der nichtfinanziellen Informationen zu einer wesentlichen Beeinträchtigung der Vergleichbarkeit der Berichterstattung über Nachhaltigkeits-

themen sowie zu Informationsredundanzen aufgrund der Zersplitterung der Berichterstattungspflichten. Dies wirkt vor dem Hintergrund einer integrierten Berichterstattung eher anachronistisch.

2) Klarheit und Einheitlichkeit in der Begriffswahl

Eine zweite Anregung zur Verbesserung des Gesetzentwurfs betrifft die **Einführung neuer (unbestimmter) Begriffe**, die bisher im HGB keine Verwendung fanden. Dies ist **z.B. der Ausdruck „wenn angebracht“**, der in § 289c HGB-E für jeden der in die Erklärung grundsätzlich aufzunehmen- den Aspekte (§ 289c Abs. 2, Ziff. 1-5 HGB-E) verwandt wird. Es wird dem Leser nicht klar, wie diese Formulierung zu interpretieren ist. Wird hierdurch eine Einschätzung der Bedeutung der einzelnen aufgeführten Indikatoren für das berichterstattende Unternehmen gefordert? Sollte dies der Fall sein, stellt sich u.a. die Frage, welche Personengruppe hinsichtlich der Bedeutungseinschätzung maßgebend sein sollte. Darüber hinaus ist zu fragen, warum nicht gleich die in ähnlichen Textpassagen des HGB(-E) gewählten Formulierungen zur Anwendung kommen. Sucht man nach diesen „ähnlichen Formulierungen“ so erkennt man, dass diese voneinander abweichen, ohne dass dem Leser ein klarer Grund hierfür erkenntlich wird. So finden sich im Rahmen der Lageberichterstattung z.B. Formulierungen wie:

- „soweit für das Verständnis der Lage der Kapitalgesellschaft erforderlich“ (§ 289c Abs. 3 HGB-E),
- „soweit die Angaben von Bedeutung sind.“ (§ 289c Abs. 3 Ziff. 5 HGB-E),
- „die für die Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind“ (§ 289c Abs. 3 Ziff. 5 HGB-E),
- „soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind“ (§ 289 Abs. 3 HGB) oder
- „sofern dies für die Beurteilung der Lage oder der voraussichtlichen Entwicklung von Belang ist“ (§ 289 Abs. 2 HGB).

Sollte die Formulierungsvarianz vom Gesetzgeber intendiert sein, sollte in der Gesetzesbegründung hierauf explizit eingegangen und entsprechende Erläuterungen gegeben werden. Sollte sie nicht intendiert sein, ist bei der Formulierung des Gesetzestextes auf eine **einheitliche Begriffsverwendung** zu achten, um eine eindeutige Interpretation der Intention des Gesetzgebers durch die Gesetzesanwender zu gewährleisten.

3) Präzisierung des Prüfungsurteils bei freiwilliger Prüfung

Die Formulierung des § 289b Abs. 4 HGB-E ist grundsätzlich zu begrüßen. Vor dem Hintergrund der momentanen Praxis der freiwilligen Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten greift die Forderung nach dem öffentlichen Zugänglichmachen des Berichts über das „Ergebnis der Prüfung“ allerdings zu kurz. Bei dieser Art von Prüfungen, die von unterschiedlichen „Erbringern von Bestätigungsdienstleistungen“ durchgeführt werden, können verschiedene Prüfungsmethoden, maßnahmen, -standards, -tiefen und -umfänge zur Anwendung kommen, was jeweils einen Einfluss auf die Beurteilung der Güte des Prüfungsergebnisses hat. Deshalb sollte der Gesetzestext des § 289b Abs. 4 HGB-E dahin gehend abgewandelt werden, dass der Passus „der Bericht des Erbringers oder Abschlussprüfers über das Ergebnis der Prüfung“ durch „das Prüfungsurteil des Erbringers oder Abschlussprüfers“

ersetzt wird. Zur Klarstellung sollte dabei entweder im Gesetz oder (zumindest) in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck gebracht werden, dass als elementarer Bestandteil des Prüfungsurteils auch Angaben notwendig sind, die für das Verständnis der durchgeführten Prüfungsleistungen und des getroffenen Urteils erforderlich sind. Hierzu gehören zum Beispiel mindestens die Beschreibung des Umfangs der durchgeführten Prüfungshandlungen sowie die Angabe von anerkannten Standards, nach denen die Prüfung durchgeführt wurde. Die Bekanntmachung des Prüfungsergebnisses alleine hat nur einen sehr zweifelhaften Informationsnutzen für die Berichtsadressaten.

Es würde uns freuen, wenn unsere Anmerkungen im weiteren Gesetzgebungsverfahren Berücksichtigung fänden.

Mit freundlichen Grüßen



(Prof. Dr. Axel Haller namens der Mitglieder des Arbeitskreises „Integrated Reporting“)

P.S. Der Arbeitskreis „Integrated Reporting“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. verfolgt das Ziel, das Konzept des Integrated Reporting fortzuentwickeln und entsprechende Handlungsempfehlungen für Unternehmen in Deutschland zu erarbeiten, die dieses Konzept in ihrer Berichterstattung anwenden wollen. Der Arbeitskreis besteht aus folgenden Mitgliedern: Prof. Dr. Andreas Barckow (DRSC), Nicolette Behncke (PWC), Uwe Bergmann (Henkel AG), Christoph Dolderer (EnBW), Simone Fischer (KPMG), Prof. Dr. Edeltraud Günther (Technische Universität Dresden), Prof. Dr. Axel Haller (Universität Regensburg; Arbeitskreisleitung), Dr. Klaus Hufschlag (Deutsche Post DHL), Dana Kraft (SAP SE), Prof. Dr. Peter Lorson (Universität Rostock), Ursula Mathar (BMW AG; Arbeitskreisleitung), Dr. Hendrik Nardmann (Deloitte & Touche GmbH), Susana Penarrubia Fraguas (DWS Investment GmbH), Thorsten Pinkepank (BASF SE), Nicole Richter (EY), Dr. Martin Schloemer (Bayer AG), Dr. Monica Streck (Flughafen München), Alexandra Buchner (Universität Regensburg; Geschäftsführerin)

Für Rückfragen wenden Sie sich bitte an die Arbeitskreisleitung: Ursula Mathar (BMW AG; ursula.mathar@bmwgroup.com) bzw. Prof. Dr. Axel Haller (Universität Regensburg; axel.haller@wiwi.uni-regensburg.de).