

# **Gesetzentwurf**

## **der Bundesregierung**

### **Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten**

(CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz)

#### **A. Problem und Ziel**

Unternehmen werden heute zunehmend nicht mehr nur nach ihren Finanzdaten bewertet und befragt. Sogenannte nichtfinanzielle Informationen zu Themen wie die Achtung der Menschenrechte, Umweltbelange oder soziale Belange bilden einen immer wichtigeren Bereich der Unternehmenskommunikation. Investoren, Unternehmen sowie Verbraucherinnen und Verbraucher verlangen insoweit vor allem mehr und bessere Informationen über die Geschäftstätigkeit von Unternehmen, um zu entscheiden, ob sie investieren, Lieferbeziehungen eingehen oder Produkte erwerben und nutzen. Dies ist auch auf die zunehmende Medienberichterstattung über Arbeits- und Lebensbedingungen in Drittstaaten zurückzuführen, die zu einer Sensibilisierung von Investoren, Verbraucherinnen und Verbrauchern sowie Unternehmen im Hinblick auf nichtfinanzielle Belange geführt hat. Gleichzeitig sind nichtfinanzielle Faktoren schon heute wichtige unternehmensinterne Entscheidungsfaktoren, etwa wenn es um die Risikobetrachtung geht. Das gilt umso mehr, als deutsche Unternehmen bereits seit einiger Zeit ein wichtiger Bestandteil einer globalisierten Wirtschaft sind. Nachdem zunächst eine stärkere Verflechtung von Unternehmen, ihren Lieferanten und Kunden innerhalb des Europäischen Binnenmarkts erfolgt ist, sind inzwischen weltweite Wirtschaftsbeziehungen vorhanden, die viele Produkte und Dienstleistungen betreffen. Ein Produkt oder eine Dienstleistung werden häufig in vielen verschiedenen Ländern bearbeitet beziehungsweise erbracht, in denen unterschiedliche rechtliche, soziale und ökologische Vorgaben und Standards zur Anwendung kommen.

Zugleich besteht sowohl in den Fachkreisen als auch auf Seiten der Wirtschaft ein großes Interesse daran, dass die Funktion der Rechnungslegung erhalten bleibt, die in erster Linie darin besteht, für die Unternehmenssteuerung und zugleich für externe Nutzer relevante Informationen bereitzustellen und so ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens sowie seiner Entwicklung mit Blick auf Chancen und Risiken zu vermitteln.

Auf europäischer Ebene ist dazu die Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen (ABl. L 330 vom 15.11.2014, S. 1; L 369 vom 24.12.2014, S. 79), die sogenannte „CSR-Richtlinie“, verabschiedet worden. Die Richtlinie 2014/95/EU ist bis zum 6. Dezember 2016 in deutsches Recht umzusetzen.

Die neuen Berichtspflichten sollen nach Erwägungsgrund 8 der Richtlinie 2014/95/EU nicht zu übermäßigem Verwaltungsaufwand für kleine und mittlere Unternehmen führen. Berichtspflichtige Unternehmen sollten daher nach der Richtlinie ihre Berichtspflicht nicht pauschal an kleine und mittlere Unternehmen in ihrer Lieferkette und ihrer Kette von Subunternehmern weitergeben.

## **B. Lösung**

Zur Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU sind Änderungen im Handelsgesetzbuch (HGB) erforderlich. Es bietet sich aufgrund des Umfangs der Änderungen in Bezug auf den Lagebericht und den Konzernlagebericht aber an, auch weitere Belange der Finanzberichterstattung im Hinblick auf diese Berichte aufzugreifen.

## **C. Alternativen**

Keine.

## **D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand**

Der Entwurf richtet sich ganz überwiegend an Unternehmen der Privatwirtschaft. Insgesamt wird nicht mit maßgeblichen Haushaltsauswirkungen gerechnet, da insbesondere keine neuen Einrichtungen geschaffen werden. Mehrbedarf an Sach- und Personalmitteln beim Bund soll finanziell und stellenmäßig im jeweiligen Einzelplan ausgeglichen werden. Für die Länder und die Kommunen werden keine Haushaltsausgaben verursacht.

## **E. Erfüllungsaufwand**

### **E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger**

Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger entsteht nicht, da sich die Regelungen ausschließlich an Unternehmen bzw. an Verwaltungsbehörden richten.

### **E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft**

Es werden zur Umsetzung europarechtlicher Vorgaben sechs neue Informationspflichten sowie vier weitere Vorgaben für die Wirtschaft eingeführt. Die neuen Informationspflichten und weiteren Vorgaben führen insgesamt zu einem einmaligen Umstellungsaufwand für die Wirtschaft von ca. 35,219 Mio. Euro und zu einem zusätzlichen jährlichen umsetzungsbedingten Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft von 10,794 Mio. Euro. Dieser jährliche Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft entsteht durch die Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU und fällt daher nicht in den Anwendungsbereich der „One in, one out“-Regelung der Bundesregierung.

Eine Entlastung der Wirtschaft im Hinblick auf die neuen Informationspflichten ergibt sich aus der Nutzung der Möglichkeit, den berichtspflichtigen Gesellschaften zu gestatten, anstelle einer nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht zu einem späteren Zeitpunkt auf der Internetseite der Gesellschaft zu veröffentlichen. Die Nutzung dieser Möglichkeit führt zu einer Entlastung in Höhe von ca. 539 700 Euro hinsichtlich des jährlichen Erfüllungsaufwands und in Höhe von ca. 3,522 Mio. Euro hinsichtlich des einmaligen Umstellungsaufwands. Ohne die Nutzung dieser Option würden sich der jährliche Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft von ca. 10,794 Mio. Euro auf ca. 11,3337 Mio. Euro und der einmalige Umstellungsaufwand für die Wirtschaft von ca. 35,219 Mio. Euro auf ca. 38,741 Mio. Euro erhöhen. Die Entlastung hinsichtlich des jährlichen Erfüllungsaufwands ist wirksam im Rahmen der „One in, one out“-Betrachtung.

Im Hinblick auf die ebenfalls genutzte Option, den berichtspflichtigen Unternehmen in Ausnahmefällen das Weglassen nachteiliger Informationen zu gestatten (§ 289e HGB-E), ist nicht mit einer nennenswerten bürokratischen Entlastung zu rechnen, da sich ein Unternehmen nur in sehr eng begrenzten Ausnahmefällen auf die Regelung berufen kann.

### Davon Bürokratiekosten aus Informationspflichten

Bei dem oben dargelegten jährlichen Erfüllungsaufwand von ca. 10,794 Mio. Euro handelt es sich in Höhe eines Teilbetrages von ca. 10,594 Mio. Euro um Bürokratiekosten aus Informationspflichten.

### **E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung**

Die Erweiterung der bestehenden Ordnungswidrigkeitentatbestände im Hinblick auf die neuen Berichtspflichten führen für den Bund zu einem jährlichen Erfüllungsaufwand von 60 791,07 Euro, der im Rahmen der vorhandenen Personalausstattung abgedeckt werden kann. Mehrbedarf an Sach- und Personalmitteln beim Bund soll finanziell und stellenmäßig im jeweiligen Einzelplan ausgeglichen werden.

Für die Länder und die Kommunen entsteht kein Erfüllungsaufwand.

### **F. Weitere Kosten**

Kosten für die sozialen Sicherungssysteme sowie unmittelbare Auswirkungen auf das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, ergeben sich nicht.

## **Gesetzentwurf der Bundesregierung**

### **Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten**

#### **(CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz)<sup>1)</sup>**

Vom ...

Der Bundestag hat das folgende Gesetz beschlossen:

### **Artikel 1**

#### **Änderung des Handelsgesetzbuchs**

Das Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 264 Absatz 3 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a werden nach dem Komma am Ende die Wörter „die zuletzt durch die Richtlinie 2014/102/EU (ABl. L 334 vom 21.11.2014, S. 86) geändert worden ist,“ eingefügt.
2. In § 285 Nummer 20 in dem Satzteil vor Buchstabe a werden die Wörter „gemäß § 340e Abs. 3 Satz 1“ gestrichen.
3. § 289 wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 1 Satz 5 werden die Wörter „Die gesetzlichen Vertreter“ durch die Wörter „Die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs“ ersetzt.
  - b) Absatz 2 Satz 1 wird wie folgt geändert:
    - aa) In Nummer 2 wird nach dem Wort „Entwicklung“ das Semikolon durch das Wort „sowie“ ersetzt.
    - bb) In Nummer 3 wird das Semikolon durch einen Punkt ersetzt.
    - cc) Nummer 4 wird aufgehoben.
  - c) Absatz 4 wird aufgehoben.
  - d) Absatz 5 wird Absatz 4.
4. Nach § 289 werden die folgenden §§ 289a bis 289e eingefügt:

---

<sup>1)</sup> Dieses Gesetz dient der Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen (ABl. L 330 vom 15.11.2014, S. 1; L 369 vom 24.12.2014, S. 79).

Ergänzende Vorgaben für bestimmte Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien

(1) Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, die einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Absatz 7 des Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetzes durch von ihnen ausgegebene stimmberechtigte Aktien in Anspruch nehmen, haben im Lagebericht außerdem anzugeben:

1. die Zusammensetzung des gezeichneten Kapitals unter gesondertem Ausweis der mit jeder Gattung verbundenen Rechte und Pflichten und des Anteils am Gesellschaftskapital;
2. Beschränkungen, die Stimmrechte oder die Übertragung von Aktien betreffen, auch wenn sie sich aus Vereinbarungen zwischen Gesellschaftern ergeben können, soweit sie dem Vorstand der Gesellschaft bekannt sind;
3. direkte oder indirekte Beteiligungen am Kapital, die 10 Prozent der Stimmrechte überschreiten;
4. die Inhaber von Aktien mit Sonderrechten, die Kontrollbefugnisse verleihen, und eine Beschreibung dieser Sonderrechte;
5. die Art der Stimmrechtskontrolle, wenn Arbeitnehmer am Kapital beteiligt sind und ihre Kontrollrechte nicht unmittelbar ausüben;
6. die gesetzlichen Vorschriften und Bestimmungen der Satzung über die Ernennung und Abberufung der Mitglieder des Vorstands und über die Änderung der Satzung;
7. die Befugnisse des Vorstands insbesondere hinsichtlich der Möglichkeit, Aktien auszugeben oder zurückzukaufen;
8. wesentliche Vereinbarungen der Gesellschaft, die unter der Bedingung eines Kontrollwechsels infolge eines Übernahmeangebots stehen, und die hieraus folgenden Wirkungen;
9. Entschädigungsvereinbarungen der Gesellschaft, die für den Fall eines Übernahmeangebots mit den Mitgliedern des Vorstands oder mit Arbeitnehmern getroffen sind.

Die Angaben nach Satz 1 Nummer 1, 3 und 9 können unterbleiben, soweit sie im Anhang zu machen sind. Sind Angaben nach Satz 1 im Anhang zu machen, ist im Lagebericht darauf zu verweisen. Die Angaben nach Satz 1 Nummer 8 können unterbleiben, soweit sie geeignet sind, der Gesellschaft einen erheblichen Nachteil zuzufügen; die Angabepflicht nach anderen gesetzlichen Vorschriften bleibt unberührt.

(2) Eine börsennotierte Aktiengesellschaft hat im Lagebericht auch auf die Grundzüge des Vergütungssystems der Gesellschaft für die in § 285 Nummer 9 genannten Gesamtbezüge einzugehen. Werden dabei auch Angaben entsprechend § 285 Nummer 9 Buchstabe a Satz 5 bis 8 gemacht, können diese im Anhang unterbleiben.

### Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung; Befreiungen

(1) Eine Kapitalgesellschaft hat ihren Lagebericht um eine nichtfinanzielle Erklärung zu erweitern, wenn sie die folgenden Merkmale erfüllt:

1. die Kapitalgesellschaft erfüllt die Voraussetzungen des § 267 Absatz 3 Satz 1,
2. die Kapitalgesellschaft ist kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d und
3. die Kapitalgesellschaft hat im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigt.

§ 267 Absatz 4 bis 5 ist entsprechend anzuwenden. Wenn die nichtfinanzielle Erklärung einen besonderen Abschnitt des Lageberichts bildet, darf die Kapitalgesellschaft auf die an anderer Stelle im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Angaben verweisen.

(2) Eine Kapitalgesellschaft im Sinne des Absatzes 1 ist unbeschadet anderer Befreiungsvorschriften von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um eine nichtfinanzielle Erklärung befreit, wenn

1. die Kapitalgesellschaft in den Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum einbezogen ist und
2. der Konzernlagebericht nach Nummer 1 nach Maßgabe des auf das Mutterunternehmen anwendbaren nationalen Rechts im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU aufgestellt wird und eine nichtfinanzielle Konzernklärung enthält.

Satz 1 gilt entsprechend, wenn das Mutterunternehmen im Sinne von Satz 1 einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht nach § 315b Absatz 3 oder nach Maßgabe des auf das Mutterunternehmen anwendbaren nationalen Rechts im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU erstellt und offenlegt. Ist eine Kapitalgesellschaft nach den Sätzen 1 oder 2 von der Pflicht zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung befreit, hat sie dies in ihrem Lagebericht mit einer Erläuterung anzugeben, welches Mutterunternehmen den Konzernlagebericht oder den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht offenlegt und wo der Bericht in deutscher oder englischer Sprache offengelegt oder veröffentlicht ist.

(3) Eine Kapitalgesellschaft im Sinne des Absatzes 1 ist auch dann von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um eine nichtfinanzielle Erklärung befreit, wenn die Kapitalgesellschaft für dasselbe Geschäftsjahr einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht außerhalb des Lageberichts erstellt und folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. der gesonderte nichtfinanzielle Bericht erfüllt zumindest die inhaltlichen Vorgaben nach § 289c und
2. die Kapitalgesellschaft macht den gesonderten nichtfinanziellen Bericht öffentlich zugänglich durch:
  - a) Offenlegung zusammen mit dem Lagebericht nach § 325 oder
  - b) Veröffentlichung auf der Internetseite der Kapitalgesellschaft spätestens sechs Monate nach dem Abschlussstichtag und mindestens für zehn Jahre,

sofern der Lagebericht auf diese Veröffentlichung unter Angabe der Internetseite Bezug nimmt.

Absatz 1 Satz 3 und die §§ 289d und 289e sind auf den gesonderten nichtfinanziellen Bericht entsprechend anzuwenden.

(4) Ist die nichtfinanzielle Erklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Bericht inhaltlich überprüft worden, ist auch das Prüfungsurteil in gleicher Weise wie die nichtfinanzielle Erklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Bericht öffentlich zugänglich zu machen.

## § 289c

### Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung

(1) In der nichtfinanziellen Erklärung im Sinne des § 289b ist das Geschäftsmodell der Kapitalgesellschaft kurz zu beschreiben.

(2) Die nichtfinanzielle Erklärung bezieht sich darüber hinaus zumindest auf folgende Aspekte:

1. Umweltbelange, wobei sich die Angaben beispielsweise auf Treibhausgasemissionen, den Wasserverbrauch, die Luftverschmutzung, die Nutzung von erneuerbaren und nicht erneuerbaren Energien oder den Schutz der biologischen Vielfalt beziehen können,
2. Arbeitnehmerbelange, wobei sich die Angaben beispielsweise auf die Maßnahmen, die zur Gewährleistung der Geschlechtergleichstellung ergriffen wurden, die Arbeitsbedingungen, die Umsetzung der grundlegenden Übereinkommen der Internationalen Arbeitsorganisation, die Achtung der Rechte der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, informiert und konsultiert zu werden, den sozialen Dialog, die Achtung der Rechte der Gewerkschaften, den Gesundheitsschutz oder die Sicherheit am Arbeitsplatz beziehen können,
3. Sozialbelange, wobei sich die Angaben beispielsweise auf den Dialog auf kommunaler oder regionaler Ebene oder auf die zur Sicherstellung des Schutzes und der Entwicklung lokaler Gemeinschaften ergriffenen Maßnahmen beziehen können,
4. die Achtung der Menschenrechte, wobei sich die Angaben beispielsweise auf die Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen beziehen können, und
5. die Bekämpfung von Korruption und Bestechung, wobei sich die Angaben beispielsweise auf die bestehenden Instrumente zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung beziehen können.

(3) Zu den in Absatz 2 genannten Aspekten sind in der nichtfinanziellen Erklärung jeweils diejenigen Angaben zu machen, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit auf die in Absatz 2 genannten Aspekte erforderlich sind, einschließlich

1. einer Beschreibung der von der Kapitalgesellschaft verfolgten Konzepte, einschließlich der von der Kapitalgesellschaft angewandten Due-Diligence-Prozesse,

2. der Ergebnisse der Konzepte nach Nummer 1,
3. der wesentlichen Risiken, die mit der eigenen Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft verknüpft sind und die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die in Absatz 2 genannten Aspekte haben oder haben werden, sowie die Handhabung dieser Risiken durch die Kapitalgesellschaft,
4. der wesentlichen Risiken, die mit den Geschäftsbeziehungen der Kapitalgesellschaft, ihren Produkten und Dienstleistungen verknüpft sind und die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die in Absatz 2 genannten Aspekte haben oder haben werden, soweit die Angaben von Bedeutung sind und die Berichterstattung über diese Risiken verhältnismäßig ist, sowie die Handhabung dieser Risiken durch die Kapitalgesellschaft,
5. der bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die für die Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft von Bedeutung sind,
6. soweit es für das Verständnis erforderlich ist, Hinweisen auf im Jahresabschluss ausgewiesene Beträge und zusätzliche Erläuterungen dazu.

(4) Wenn die Kapitalgesellschaft in Bezug auf einen oder mehrere der in Absatz 2 genannten Aspekte kein Konzept verfolgt, hat sie dies anstelle der auf den jeweiligen Aspekt bezogenen Angaben nach Absatz 3 Nummer 1 und 2 in der nichtfinanziellen Erklärung klar und begründet zu erläutern.

#### § 289d

##### Nutzung von Rahmenwerken

Die Kapitalgesellschaft kann für die Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung nationale, europäische oder internationale Rahmenwerke nutzen. In diesen Fällen ist in der Erklärung anzugeben, welches Rahmenwerk genutzt wurde.

#### § 289e

##### Weglassen nachteiliger Angaben

(1) Die Kapitalgesellschaft muss in die nichtfinanzielle Erklärung ausnahmsweise keine Angaben zu künftigen Entwicklungen oder Belangen, über die Verhandlungen geführt werden, aufnehmen, wenn

1. die Angaben nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung der Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs der Kapitalgesellschaft geeignet sind, der Kapitalgesellschaft einen erheblichen Nachteil zuzufügen, und
2. das Weglassen der Angaben ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes und ausgewogenes Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft und der Auswirkungen ihrer Tätigkeit nicht verhindert.

(2) Macht eine Kapitalgesellschaft von Absatz 1 Gebrauch und entfallen die Gründe für die Nichtaufnahme der Angaben nach der Veröffentlichung der nichtfinanziellen Erklärung, sind die Angaben in die darauf folgende nichtfinanzielle Erklärung aufzunehmen.“



5. Der bisherige § 289a wird § 289f und wie folgt geändert:
  - a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:
    - aa) In Nummer 5 Buchstabe b wird der Punkt am Ende durch ein Semikolon ersetzt.
    - bb) Folgende Nummer 6 wird angefügt:
      - „6. bei Aktiengesellschaften im Sinne des Absatzes 1, die nach § 267 Absatz 3 Satz 1 und Absatz 4 bis 5 große Kapitalgesellschaften sind, eine Beschreibung des Diversitätskonzepts, das im Hinblick auf die Zusammensetzung des vertretungsberechtigten Organs und des Aufsichtsrats in Bezug auf Aspekte wie beispielsweise Alter, Geschlecht, Bildungs- oder Berufshintergrund verfolgt wird, sowie der Ziele dieses Diversitätskonzepts, der Art und Weise seiner Umsetzung und der im Geschäftsjahr erreichten Ergebnisse.“
  - b) Folgender Absatz 5 wird angefügt:
    - „(3) Wenn eine Gesellschaft nach Absatz 2 Nummer 6, auch in Verbindung mit Absatz 3, kein Diversitätskonzept verfolgt, hat sie dies in der Erklärung zur Unternehmensführung zu erläutern.“
6. In § 291 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 und § 292 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b wird jeweils die Angabe „§ 315a Absatz 1“ durch die Angabe „§ 315e Absatz 1“ ersetzt.
7. § 294 Absatz 3 wird wie folgt geändert:
  - a) In Satz 1 werden nach dem Wort „Lageberichte“ ein Komma und die Wörter „gesonderten nichtfinanziellen Berichte“ und nach dem Wort „Konzernlageberichte“ ein Komma und die Wörter „gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichte“ eingefügt.
  - b) In Satz 2 wird nach dem Wort „Konzernabschlusses“ das Wort „und“ durch ein Komma ersetzt und werden nach dem Wort „Konzernlageberichts“ die Wörter „und des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts“ eingefügt.
8. In § 314 Absatz 1 Nummer 12 in dem Satzteil vor Buchstabe a werden die Wörter „gemäß § 340e Abs. 3 Satz 1“ gestrichen.
9. § 315 wird wie folgt geändert:
  - a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:
    - aa) Satz 4 wird aufgehoben.
    - bb) In dem neuen Satz 5 werden die Wörter „Die gesetzlichen Vertreter“ durch die Wörter „Die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs“ und die Wörter „des Satzes 5“ durch die Wörter „des Satzes 4“ ersetzt.
  - b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:
    - aa) In Nummer 2 wird das Semikolon am Ende durch das Wort „und“ ersetzt.
    - bb) In Nummer 3 wird das Semikolon am Ende durch einen Punkt ersetzt.
    - cc) Die Nummern 4 und 5 werden aufgehoben.

dd) Folgender Satz wird angefügt:

„Ist das Mutterunternehmen eine Aktiengesellschaft, hat es im Konzernlagebericht auf die nach § 160 Absatz 1 Nummer 2 des Aktiengesetzes im Anhang zu machenden Angaben zu verweisen.“

c) Nach Absatz 2 werden die folgenden Absätze 3 und 4 eingefügt:

„(3) Absatz 1 Satz 3 gilt entsprechend für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage des Konzerns von Bedeutung sind.

(4) Ist das Mutterunternehmen oder ein in den Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d, ist im Konzernlagebericht auch auf die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess einzugehen.“

d) Der bisherige Absatz 3 wird Absatz 5.

e) Die bisherigen Absätze 4 und 5 werden aufgehoben.

10. Nach § 315 werden die folgenden §§ 315a bis 315d eingefügt:

#### „§ 315a

Ergänzende Vorschriften für bestimmte Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien

(1) Mutterunternehmen (§ 290), die einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Absatz 7 des Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetzes durch von ihnen ausgegebene stimmberechtigte Aktien in Anspruch nehmen, haben im Konzernlagebericht außerdem anzugeben:

1. die Zusammensetzung des gezeichneten Kapitals unter gesondertem Ausweis der mit jeder Gattung verbundenen Rechte und Pflichten und des Anteils am Gesellschaftskapital;
2. Beschränkungen, die Stimmrechte oder die Übertragung von Aktien betreffen, auch wenn sie sich aus Vereinbarungen zwischen Gesellschaftern ergeben können, soweit die Beschränkungen dem Vorstand der Gesellschaft bekannt sind;
3. direkte oder indirekte Beteiligungen am Kapital, die 10 Prozent der Stimmrechte überschreiten;
4. die Inhaber von Aktien mit Sonderrechten, die Kontrollbefugnisse verleihen, und eine Beschreibung dieser Sonderrechte;
5. die Art der Stimmrechtskontrolle, wenn Arbeitnehmer am Kapital beteiligt sind und ihre Kontrollrechte nicht unmittelbar ausüben;
6. die gesetzlichen Vorschriften und Bestimmungen der Satzung über die Ernennung und Abberufung der Mitglieder des Vorstands und über die Änderung der Satzung;

7. die Befugnisse des Vorstands insbesondere hinsichtlich der Möglichkeit, Aktien auszugeben oder zurückzukaufen;
8. wesentliche Vereinbarungen des Mutterunternehmens, die unter der Bedingung eines Kontrollwechsels infolge eines Übernahmeangebots stehen, und die hieraus folgenden Wirkungen;
9. Entschädigungsvereinbarungen des Mutterunternehmens, die für den Fall eines Übernahmeangebots mit den Mitgliedern des Vorstands oder mit Arbeitnehmern getroffen sind.

Die Angaben nach Satz 1 Nummer 1, 3 und 9 können unterbleiben, soweit sie im Konzernanhang zu machen sind. Sind Angaben nach Satz 1 im Konzernanhang zu machen, ist im Konzernlagebericht darauf zu verweisen. Die Angaben nach Satz 1 Nummer 8 können unterbleiben, soweit sie geeignet sind, dem Mutterunternehmen einen erheblichen Nachteil zuzufügen; die Angabepflicht nach anderen gesetzlichen Vorschriften bleibt unberührt.

(2) Ist das Mutterunternehmen eine börsennotierte Aktiengesellschaft, ist im Konzernlagebericht auch auf die Grundzüge des Vergütungssystems für die in § 314 Absatz 1 Nummer 6 genannten Gesamtbezüge einzugehen. Werden dabei auch Angaben entsprechend § 314 Absatz 1 Nummer 6 Buchstabe a Satz 5 bis 8 gemacht, können diese im Konzernanhang unterbleiben.

## § 315b

### Pflicht zur nichtfinanziellen Konzernklärung; Befreiungen

(1) Eine Kapitalgesellschaft, die Mutterunternehmen (§ 290) ist, hat ihren Konzernlagebericht um eine nichtfinanzielle Konzernklärung zu erweitern, wenn die folgenden Merkmale erfüllt sind:

1. die Kapitalgesellschaft ist kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d,
2. für die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen gilt:
  - a) sie erfüllen die in § 293 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder 2 geregelten Voraussetzungen für eine größenabhängige Befreiung nicht und
  - b) bei ihnen sind insgesamt im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigt.

§ 267 Absatz 4 bis 5 sowie § 298 Absatz 2 sind entsprechend anzuwenden. Wenn die nichtfinanzielle Konzernklärung einen besonderen Abschnitt des Konzernlageberichts bildet, darf die Kapitalgesellschaft auf die an anderer Stelle im Konzernlagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Angaben verweisen.

(2) Ein Mutterunternehmen im Sinne des Absatzes 1 ist unbeschadet anderer Befreiungsvorschriften von der Pflicht zur Erweiterung des Konzernlageberichts um eine nichtfinanzielle Konzernklärung befreit, wenn

1. das Mutterunternehmen zugleich ein Tochterunternehmen ist, das in den Konzernlagebericht eines anderen Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum einbezogen ist, und

2. der Konzernlagebericht nach Nummer 1 nach Maßgabe des auf das Mutterunternehmen anwendbaren nationalen Rechts im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU aufgestellt wird und eine nichtfinanzielle Konzernklärung enthält.

Satz 1 gilt entsprechend, wenn das andere Mutterunternehmen im Sinne des Satzes 1 einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht nach Absatz 3 oder nach Maßgabe des auf das Mutterunternehmen anwendbaren nationalen Rechts im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU erstellt und offenlegt. Ist ein Mutterunternehmen nach den Sätzen 1 oder 2 von der Pflicht zur Erstellung einer nichtfinanziellen Konzernklärung befreit, hat es dies in seinem Konzernlagebericht mit der Erläuterung anzugeben, welches andere Mutterunternehmen den Konzernlagebericht oder den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht offenlegt und wo der Bericht in deutscher oder englischer Sprache offengelegt oder veröffentlicht ist.

(3) Ein Mutterunternehmen im Sinne des Absatzes 1 ist auch dann von der Pflicht zur Erweiterung des Konzernlageberichts um eine nichtfinanzielle Konzernklärung befreit, wenn das Mutterunternehmen für dasselbe Geschäftsjahr einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht außerhalb des Konzernlageberichts erstellt und folgende Voraussetzungen erfüllt:

1. der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht erfüllt zumindest die inhaltlichen Vorgaben nach § 315c in Verbindung mit § 289c und
2. das Mutterunternehmen macht den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht öffentlich zugänglich durch:
  - a) Offenlegung zusammen mit dem Konzernlagebericht nach § 325 oder
  - b) Veröffentlichung auf der Internetseite des Mutterunternehmens spätestens sechs Monate nach dem Abschlussstichtag und mindestens für zehn Jahre, sofern der Konzernlagebericht auf diese Veröffentlichung unter Angabe der Internetseite Bezug nimmt.

Absatz 1 Satz 3 und die §§ 289d und 289e sind auf den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht entsprechend anzuwenden.

(4) Ist die nichtfinanzielle Konzernklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht inhaltlich überprüft worden, ist auch das Prüfungsurteil in gleicher Weise wie die nichtfinanzielle Konzernklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht öffentlich zugänglich zu machen.

### § 315c

#### Inhalt der nichtfinanziellen Konzernklärung

(1) Auf den Inhalt der nichtfinanziellen Konzernklärung ist § 289c entsprechend anzuwenden.

(2) § 289c Absatz 3 gilt mit der Maßgabe, dass diejenigen Angaben zu machen sind, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Konzerns sowie der Auswirkungen seiner Tätigkeit auf die in § 289c Absatz 2 genannten Aspekte erforderlich sind.

(3) Die §§ 289d und 289e sind entsprechend anzuwenden.

§ 315d

Konzernerklärung zur Unternehmensführung

Ein Mutterunternehmen, das eine Gesellschaft im Sinne des § 289f Absatz 1 oder Absatz 3 ist, hat für den Konzern eine Erklärung zur Unternehmensführung zu erstellen und als gesonderten Abschnitt in den Konzernlagebericht aufzunehmen. § 289f ist entsprechend anzuwenden.“

11. Der bisherige § 315a wird § 315e.

12. § 317 Absatz 2 Satz 4 wird durch die folgenden Sätze ersetzt:

„Im Hinblick auf die Vorgaben nach den §§ 289b bis 289e und den §§ 315b und 315c ist nur zu prüfen, ob die nichtfinanzielle Erklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Bericht, die nichtfinanzielle Konzernklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht vorgelegt wurde. Im Fall des § 289b Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b ist sechs Monate nach dem Abschlussstichtag eine ergänzende Prüfung durch denselben Abschlussprüfer durchzuführen, ob der gesonderte nichtfinanzielle Bericht oder der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht vorgelegt wurde; § 316 Absatz 3 Satz 2 gilt entsprechend mit der Maßgabe, dass der Bestätigungsvermerk nur dann zu ergänzen ist, wenn der gesonderte nichtfinanzielle Bericht oder der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht nicht innerhalb von sechs Monaten nach dem Abschlussstichtag vorgelegt worden ist. Die Prüfung der Angaben nach § 289f Absatz 2 und § 315d ist darauf zu beschränken, ob die Angaben gemacht wurden.“

13. § 320 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 Satz 1 wird das Wort „und“ durch ein Komma ersetzt und werden nach dem Wort „Lagebericht“ die Wörter „und den gesonderten nichtfinanziellen Bericht“ eingefügt.
- b) In Absatz 3 Satz 1 werden nach dem Wort „Konzernlagebericht“ ein Komma und die Wörter „den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht“ und nach dem Wort „Lageberichte“ ein Komma und die Wörter „die gesonderten nichtfinanziellen Berichte“ eingefügt.

14. § 325 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 Satz 1 in dem Satzteil vor Nummer 1 sowie in Absatz 2 werden jeweils die Wörter „Die gesetzlichen Vertreter“ durch die Wörter „Die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs“ ersetzt.
- b) Absatz 2a wird wie folgt geändert:
  - aa) In Satz 1 wird die Angabe „§ 315a Abs. 1“ durch die Angabe „§ 315e Absatz 1“ ersetzt.
  - bb) Satz 4 wird wie folgt gefasst:

„Die Verpflichtung, einen Lagebericht offenzulegen, bleibt unberührt; der Lagebericht nach § 289 muss in dem erforderlichen Umfang auch auf den Einzelabschluss nach Satz 1 Bezug nehmen.“
- c) In Absatz 3 werden die Wörter „die gesetzlichen Vertreter“ durch die Wörter „die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs“ ersetzt.

15. Dem § 331 wird folgende Überschrift vorangestellt:

„Erster Titel

Straf- und Bußgeldvorschriften“.

16. § 331 wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 1 werden nach dem Wort „Lagebericht“ die Wörter „einschließlich der nichtfinanziellen Erklärung, im gesonderten nichtfinanziellen Bericht“ eingefügt.
- b) In Nummer 2 werden nach dem Wort „Konzernlagebericht“ die Wörter „einschließlich der nichtfinanziellen Konzernklärung, im gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht“ eingefügt.
- c) In Nummer 3a wird die Angabe „§ 315 Abs. 1 Satz 6“ durch die Wörter „§ 315 Absatz 1 Satz 5“ ersetzt.

17. § 334 Absatz 1 wird wie folgt geändert:

a) Die Nummern 3 und 4 werden wie folgt gefasst:

- „3. bei der Aufstellung des Lageberichts oder der Erstellung eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts einer Vorschrift der §§ 289 bis 289b Absatz 1, §§ 289c, 289d, 289e Absatz 2, auch in Verbindung mit § 289b Absatz 2 oder 3, oder § 289f über den Inhalt des Lageberichts oder des gesonderten nichtfinanziellen Berichts,
4. bei der Aufstellung des Konzernlageberichts oder der Erstellung eines gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts einer Vorschrift der §§ 315 bis 315b Absatz 1, § 315c, auch in Verbindung mit § 315b Absatz 2 oder 3, oder § 315d über den Inhalt des Konzernlageberichts oder des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts,“.

b) Absatz 3 wird durch die folgenden Absätze 3 bis 3b ersetzt:

„(3) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu fünfzigtausend Euro geahndet werden. Ist die Kapitalgesellschaft kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d, beträgt die Geldbuße in den Fällen des Absatzes 1 höchstens den höheren der folgenden Beträge:

1. zwei Millionen Euro oder
2. das Zweifache des aus der Ordnungswidrigkeit gezogenen wirtschaftlichen Vorteils, wobei der wirtschaftliche Vorteil erzielte Gewinne und vermiedene Verluste umfasst und geschätzt werden kann.

(3a) Wird gegen eine kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft im Sinne des § 264d in den Fällen des Absatzes 1 eine Geldbuße nach § 30 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten verhängt, beträgt diese Geldbuße höchstens den höchsten der folgenden Beträge:

1. zehn Millionen Euro,
2. fünf Prozent des jährlichen Gesamtumsatzes, den die Kapitalgesellschaft in dem der Behördenentscheidung vorausgegangenem Geschäftsjahr erzielt hat oder

3. das Zweifache des aus der Ordnungswidrigkeit gezogenen wirtschaftlichen Vorteils, wobei der wirtschaftliche Vorteil erzielte Gewinne und vermiedene Verluste umfasst und geschätzt werden kann.

(3b) Gesamtumsatz im Sinne des Absatzes 3 Satz 3 Nummer 2 ist der Betrag der Umsatzerlöse nach § 277 Absatz 1 oder der Betrag der Nettoumsatzerlöse nach Maßgabe des auf das Unternehmen anwendbaren nationalen Rechts im Einklang mit Artikel 2 Nummer 5 der Richtlinie 2013/34/EU. Handelt es sich bei der Kapitalgesellschaft um ein Mutterunternehmen oder um ein Tochterunternehmen im Sinne des § 290, ist anstelle des Gesamtumsatzes der Kapitalgesellschaft der Gesamtumsatz im Konzernabschluss des Mutterunternehmens maßgeblich, der für den größten Kreis von Unternehmen aufgestellt wird. Wird der Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen nicht nach den in Satz 1 genannten Vorschriften aufgestellt, ist der Gesamtumsatz nach Maßgabe der den Umsatzerlösen vergleichbaren Posten des Konzernabschlusses zu ermitteln. Ist ein Jahres- oder Konzernabschluss für das maßgebliche Geschäftsjahr nicht verfügbar, ist der Jahres- oder Konzernabschluss für das unmittelbar vorausgehende Geschäftsjahr maßgeblich; ist auch dieser nicht verfügbar, kann der Gesamtumsatz geschätzt werden.“

18. Nach § 334 wird folgende Überschrift eingefügt:

„Zweiter Titel  
Ordnungsgelder“.

19. § 335 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 Satz 1 wird in dem Satzteil nach Nummer 2 die Angabe „§ 13e Abs. 2 Satz 4 Nr. 3“ durch die Wörter „§ 13e Absatz 2 Satz 5 Nummer 3“ ersetzt.
- b) In Absatz 1a Satz 1 Nummer 2 werden die Wörter „juristische Person oder Personenvereinigung“ durch das Wort „Kapitalgesellschaft“ ersetzt.
- c) Absatz 1b Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Handelt es sich bei der Kapitalgesellschaft um ein Mutterunternehmen oder um ein Tochterunternehmen im Sinne von § 290, ist anstelle des Gesamtumsatzes der Kapitalgesellschaft der Gesamtumsatz im Konzernabschluss des Mutterunternehmens maßgeblich, der für den größten Kreis von Unternehmen aufgestellt wird.“

20. Nach § 335a wird folgende Überschrift eingefügt:

„Dritter Titel  
Gemeinsame Vorschriften für Straf-, Bußgeld- und Ordnungsgeldverfahren“.

21. § 336 Absatz 2 Satz 1 wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 2 wird die Angabe „289“ durch die Angabe „289e“ ersetzt.
- b) In Nummer 3 wird die Angabe „§ 289a Absatz 4“ durch die Angabe „§ 289f Absatz 4“ ersetzt.

22. Nach § 340a Absatz 1 werden die folgenden Absätze 1a und 1b eingefügt:

„(1a) Ein Kreditinstitut hat seinen Lagebericht um eine nichtfinanzielle Erklärung zu erweitern, wenn es in entsprechender Anwendung des § 267 Absatz 3 Satz 1 und Absatz 4 bis 5 als groß gilt und im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigt. Wenn die nichtfinanzielle Erklärung einen besonderen Abschnitt des Lageberichts bildet, darf das Kreditinstitut auf die an anderer Stelle im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Angaben verweisen. § 289b Absatz 2 bis 4 und die §§ 289c bis 289e sind entsprechend anzuwenden.“

(1b) Ein Kreditinstitut, das nach Absatz 1 in Verbindung mit § 289f Absatz 1 eine Erklärung zur Unternehmensführung zu erstellen hat, hat darin Angaben nach § 289f Absatz 2 Nummer 6 aufzunehmen, wenn es in entsprechender Anwendung des § 267 Absatz 3 Satz 1 und Absatz 4 bis 5 als groß gilt.“

23. § 340i wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 3 wird jeweils die Angabe „315a“ durch die Angabe „315e“ ersetzt.

bb) Satz 4 wird wie folgt gefasst:

„Soweit § 315e Absatz 1 auf § 314 Absatz 1 Nummer 6 Buchstabe c verweist, tritt an dessen Stelle § 34 Absatz 2 Nummer 2 in Verbindung mit § 37 der Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 11. Dezember 1998 (BGBl. I S. 3658), die zuletzt durch Artikel 8 Absatz 13 des Gesetzes vom 17. Juli 2015 (BGBl. I S. 1245) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung.“

cc) In Satz 5 wird die Angabe „§ 315a Abs. 1“ durch die Angabe „§ 315e Absatz 1“ ersetzt.

b) Die folgenden Absätze 5 und 6 werden angefügt:

„(5) Ein Kreditinstitut, das ein Mutterunternehmen (§ 290) ist, hat den Konzernlagebericht um eine nichtfinanzielle Konzernklärung zu erweitern, wenn auf die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen die folgenden Merkmale zutreffen:

1. sie erfüllen die in § 293 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder 2 geregelten Voraussetzungen für eine größenabhängige Befreiung nicht und
2. bei ihnen sind insgesamt im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigt.

§ 267 Absatz 4 bis 5, § 298 Absatz 2, § 315b Absatz 2 bis 4 und § 315c sind entsprechend anzuwenden. Wenn die nichtfinanzielle Konzernklärung einen besonderen Abschnitt des Konzernlageberichts bildet, darf das Kreditinstitut auf die an anderer Stelle im Konzernlagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Angaben verweisen.

(6) Ein Kreditinstitut, das nach Absatz 1 in Verbindung mit § 315d eine Konzernklärung zur Unternehmensführung zu erstellen hat, hat darin Angaben nach § 315d in Verbindung mit § 289f Absatz 2 Nummer 6 aufzunehmen, wenn es in entsprechender Anwendung des § 267 Absatz 3 Satz 1 und Absatz 4 bis 5 als groß gilt.“



24. § 340n wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Nummer 3 und 4 wird wie folgt gefasst:

- „3. bei der Aufstellung des Lageberichts oder der Erstellung eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts einer Vorschrift der §§ 289, 289a, des § 340a Absatz 1a, auch in Verbindung mit § 289b Absatz 2 oder 3 oder mit den §§ 289c, 289d oder § 289e Absatz 2, oder des § 340a Absatz 1b in Verbindung mit § 289f über den Inhalt des Lageberichts oder des gesonderten nichtfinanziellen Berichts,
4. bei der Aufstellung des Konzernlageberichts oder der Erstellung eines gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts einer Vorschrift der §§ 315, 315a, des § 340i Absatz 5, auch in Verbindung mit § 315b Absatz 2 oder 3 oder § 315c, oder des § 340i Absatz 6 in Verbindung mit § 315d über den Inhalt des Konzernlageberichts oder des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts,“.

b) Absatz 3 wird durch die folgenden Absätze 3 bis 3b ersetzt:

„(3) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu fünfzigtausend Euro geahndet werden. Ist das Kreditinstitut kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d, beträgt die Geldbuße in den Fällen des Absatzes 1 höchstens den höheren der folgenden Beträge:

1. zwei Millionen Euro oder
2. das Zweifache des aus der Ordnungswidrigkeit gezogenen wirtschaftlichen Vorteils, wobei der wirtschaftliche Vorteil erzielte Gewinne und vermiedene Verluste umfasst und geschätzt werden kann.

(3a) Wird gegen ein Kreditinstitut, das kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d ist, in den Fällen des Absatzes 1 eine Geldbuße nach § 30 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten verhängt, beträgt diese Geldbuße höchstens den höchsten der folgenden Beträge:

1. zehn Millionen Euro,
2. fünf Prozent des jährlichen Gesamtumsatzes, den das Kreditinstitut im der Behördenentscheidung vorausgegangenen Geschäftsjahr erzielt hat oder
3. das Zweifache des aus der Ordnungswidrigkeit gezogenen wirtschaftlichen Vorteils, wobei der wirtschaftliche Vorteil erzielte Gewinne und vermiedene Verluste umfasst und geschätzt werden kann.

(3b) Als Gesamtumsatz ist anstelle des Betrags der Umsatzerlöse der sich aus dem auf das Kreditinstitut anwendbaren nationalen Recht im Einklang mit Artikel 27 Nummer 1, 3, 4, 6 und 7 oder Artikel 28 Nummer B1, B2, B3, B4 und B7 der Richtlinie 86/635/EWG des Rates vom 8. Dezember 1986 über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten (ABl. L 372 vom 31.12.1986, S. 1; L 316 vom 23.11.1998, S. 51), die zuletzt durch die Richtlinie 2006/46/EG (ABl. L 224 vom 16.8.2006, S. 1) geändert worden ist, ergebende Gesamtbetrag, abzüglich der Umsatzsteuer und sonstiger direkt auf diese Erträge erhobener Steuern, maßgeblich. Handelt es sich bei dem Kreditinstitut um ein Mutterunternehmen oder um ein Tochterunternehmen im Sinne des § 290, ist anstelle des Gesamtumsatzes des Kreditinstituts der jeweilige Gesamtbetrag im Konzernabschluss des Mutterunternehmens maßgeblich, der für den größten Kreis von Unternehmen aufgestellt wird. Wird der Konzern-

abschluss für den größten Kreis von Unternehmen nicht nach den in Satz 1 genannten Vorschriften aufgestellt, ist der Gesamtumsatz nach Maßgabe der Posten des Konzernabschlusses zu ermitteln, die mit den von Satz 1 erfassten Posten vergleichbar sind. Ist ein Jahres- oder Konzernabschluss für das maßgebliche Geschäftsjahr nicht verfügbar, ist der Jahres- oder Konzernabschluss für das unmittelbar vorausgehende Geschäftsjahr maßgeblich; ist auch dieser nicht verfügbar, kann der Gesamtumsatz geschätzt werden.“

25. Nach § 341a Absatz 1 werden die folgenden Absätze 1a und 1b eingefügt:

„(1a) Ein Versicherungsunternehmen hat seinen Lagebericht um eine nichtfinanzielle Erklärung zu erweitern, wenn es in entsprechender Anwendung des § 267 Absatz 3 Satz 1 und Absatz 4 bis 5 als groß gilt und im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigt. Wenn die nichtfinanzielle Erklärung einen besonderen Abschnitt des Lageberichts bildet, darf das Versicherungsunternehmen auf die an anderer Stelle im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Angaben verweisen. § 289b Absatz 2 bis 4 und die §§ 289c bis 289e sind entsprechend anzuwenden.

(1b) Ein Versicherungsunternehmen, das nach Absatz 1 in Verbindung mit § 289f Absatz 1 eine Erklärung zur Unternehmensführung zu erstellen hat, hat darin Angaben nach § 289f Absatz 2 Nummer 6 aufzunehmen, wenn es in entsprechender Anwendung des § 267 Absatz 3 Satz 1 und Absatz 4 bis 5 als groß gilt.“

26. § 341j wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 4 wird jeweils die Angabe „315a“ durch die Angabe „315e“ ersetzt.

b) Die folgenden Absätze 4 und 5 werden angefügt:

„(4) Ein Versicherungsunternehmen, das ein Mutterunternehmen (§ 290) ist, hat den Konzernlagebericht um eine nichtfinanzielle Konzernklärung zu erweitern, wenn auf die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen die folgenden Merkmale zutreffen:

1. sie erfüllen die in § 293 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder 2 geregelten Voraussetzungen für eine größenabhängige Befreiung nicht und
2. bei ihnen sind insgesamt im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigt.

§ 267 Absatz 4 bis 5, § 298 Absatz 2, § 315b Absatz 2 bis 4 und § 315c sind entsprechend anzuwenden. Wenn die nichtfinanzielle Erklärung einen besonderen Abschnitt des Konzernlageberichts bildet, darf das Versicherungsunternehmen auf die an anderer Stelle im Konzernlagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Angaben verweisen.

(5) Ein Versicherungsunternehmen, das nach Absatz 1 in Verbindung mit § 315d eine Konzernklärung zur Unternehmensführung zu erstellen hat, hat darin Angaben nach § 315d in Verbindung mit § 289f Absatz 2 Nummer 6 aufzunehmen, wenn es in entsprechender Anwendung des § 267 Absatz 3 Satz 1 und Absatz 4 bis 5 als groß gilt.“

27. § 341n wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Nummer 3 und 4 wird wie folgt gefasst:

- „3. bei der Aufstellung des Lageberichts oder der Erstellung eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts einer Vorschrift der §§ 289, 289a, des § 341a Absatz 1a, auch in Verbindung mit § 289b Absatz 2 oder 3 oder mit den §§ 289c, 289d oder § 289e Absatz 2, oder des § 341a Absatz 1b in Verbindung mit § 289f über den Inhalt des Lageberichts oder des gesonderten nichtfinanziellen Berichts,
4. bei der Aufstellung des Konzernlageberichts oder der Erstellung eines gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts einer Vorschrift der §§ 315, 315a, des § 341j Absatz 4, auch in Verbindung mit § 315b Absatz 2 oder 3 oder § 315c, oder des § 341j Absatz 5 in Verbindung mit § 315d über den Inhalt des Konzernlageberichts oder des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts“.

b) Absatz 3 wird durch die folgenden Absätze 3 bis 3b ersetzt:

„(3) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu fünfzigtausend Euro geahndet werden. Ist das Versicherungsunternehmen kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d, beträgt die Geldbuße in den Fällen des Absatzes 1 höchstens den höheren der folgenden Beträge:

1. zwei Millionen Euro oder
2. das Zweifache des aus der Ordnungswidrigkeit gezogenen wirtschaftlichen Vorteils, wobei der wirtschaftliche Vorteil erzielte Gewinne und vermiedene Verluste umfasst und geschätzt werden kann.

(3a) Wird gegen ein Versicherungsunternehmen, das kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d ist, in den Fällen des Absatzes 1 eine Geldbuße nach § 30 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten verhängt, beträgt diese Geldbuße höchstens den höchsten der folgenden Beträge:

1. zehn Millionen Euro,
2. fünf Prozent des jährlichen Gesamtumsatzes, den das Versicherungsunternehmen im der Behördenentscheidung vorausgegangenem Geschäftsjahr erzielt hat oder
3. das Zweifache des aus der Ordnungswidrigkeit gezogenen wirtschaftlichen Vorteils, wobei der wirtschaftliche Vorteil erzielte Gewinne und vermiedene Verluste umfasst und geschätzt werden kann.

(3b) Als Gesamtumsatz ist anstelle des Betrags der Umsatzerlöse der sich aus dem auf das Versicherungsunternehmen anwendbaren nationalen Recht im Einklang mit Artikel 63 der Richtlinie 91/674/EWG des Rates vom 19. Dezember 1991 über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen (ABl. L 374 vom 31.12.1991, S. 7), die zuletzt durch die Richtlinie 2006/46/EG (ABl. L 224 vom 16.8.2006, S. 1) geändert worden ist, ergebende Gesamtbetrag, abzüglich der Umsatzsteuer und sonstiger direkt auf diese Erträge erhobener Steuern, maßgeblich. Handelt es sich bei dem Versicherungsunternehmen um ein Mutterunternehmen oder um ein Tochterunternehmen im Sinne des § 290, ist anstelle des Gesamtumsatzes des Versicherungsunternehmens der jeweilige Gesamtbetrag im Konzernabschluss des Mutterunternehmens maßgeblich, der für den größten Kreis von Unternehmen aufgestellt wird. Wird der Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen nicht nach der in Satz 1 genannten Vorschrift aufgestellt, ist der Gesamtumsatz nach Maßgabe der Posten des Konzernabschlusses zu ermitteln, die mit den von Satz 1 erfassten Posten vergleichbar sind. Ist ein Jahres- oder Konzernabschluss für das

maßgebliche Geschäftsjahr nicht verfügbar, ist der Jahres- oder Konzernabschluss für das unmittelbar vorausgehende Geschäftsjahr maßgeblich; ist auch dieser nicht verfügbar, kann der Gesamtumsatz geschätzt werden.“

28. In § 342 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 wird die Angabe „§ 315a Abs. 1“ durch die Angabe „§ 315e Absatz 1“ ersetzt.

## Artikel 2

### Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch

Das Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4101-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Artikel 75 wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 1 Satz 2 wird die Angabe „23. Juli 2015“ durch die Angabe „22. Juli 2015“ ersetzt.
  - b) In Absatz 2 Satz 2 wird das Wort „endende“ durch das Wort „beginnende“ ersetzt.
2. Folgender ... [einsetzen: nächster bei der Verkündung freier Abschnitt mit Zählbezeichnung] Abschnitt wird angefügt:

„... [einsetzen: nächster bei der Verkündung freier Abschnitt mit Zählbezeichnung]  
Abschnitt

#### Übergangsvorschrift zum CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz

Artikel ... [einsetzen: nächster bei der Verkündung freier Artikel mit Zählbezeichnung]

Die §§ 264, 285, 289 bis 289f, 291, 292, 294, 314 bis 315e, 317, 320, 325, 331, 334, 335, 336, 340a, 340i, 340n, 341a, 341j, 341n und 342 des Handelsgesetzbuchs in der Fassung des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lage- und Konzernlageberichte für das nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Die in Satz 1 bezeichneten Vorschriften in der bis zum ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 10 dieses Gesetzes] geltenden Fassung sind letztmals anzuwenden auf Lage- und Konzernlageberichte für das vor dem 1. Januar 2017 beginnende Geschäftsjahr.“

## **Artikel 3**

### **Änderung der Unternehmensregisterverordnung**

Die Unternehmensregisterverordnung vom 26. Februar 2007 (BGBl. I S. 217), die zuletzt durch Artikel 191 der Verordnung vom 31. August 2015 (BGBl. I S. 1474) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 10 Absatz 2 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Reicht eine Kleinstkapitalgesellschaft oder Kleinstgenossenschaft ihre Bilanz beim Betreiber des Bundesanzeigers in einem anderen, zur Archivierung der Daten nicht geeigneten Dateiformat ein, wandelt dieser die Daten im Auftrag des Unternehmens um.“

2. § 15 Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Der Betreiber kann mit den Daten im Sinn des § 1 Absatz 1 Satz 1 mit Ausnahme der nach § 326 Absatz 2 des Handelsgesetzbuchs lediglich hinterlegten Bilanzen von Kleinstkapitalgesellschaften oder Kleinstgenossenschaften über diese Verordnung hinausgehende weitere entgeltliche Auskunftsdienstleistungen anbieten; insbesondere kann er eine automatisierte Unterrichtung über neu zugänglich gemachte Daten vorsehen.“

## **Artikel 4**

### **Änderung des Wertpapierhandelsgesetzes**

Das Wertpapierhandelsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2708), das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Der Inhaltsübersicht wird folgende Angabe angefügt:

„§ 50 Übergangsregelung zum CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz“.

2. In § 37w Absatz 3 Satz 3 wird die Angabe „§ 315a Abs. 1“ durch die Angabe „§ 315e Absatz 1“ ersetzt.

3. § 37y wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 1 wird die Angabe „§ 315 Abs. 1 Satz 6“ durch die Wörter „§ 315 Absatz 1 Satz 5“ ersetzt.

- b) In Nummer 2 Satz 2 wird die Angabe „§ 315a Abs. 1“ durch die Angabe „§ 315e Absatz 1“ ersetzt.

4. Folgender § 50 wird angefügt:

## Übergangsregelung zum CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz

Die §§ 37w und 37y in der Fassung des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] sind erstmals auf Lageberichte und Konzernlageberichte anzuwenden, die sich auf ein nach dem 31. Dezember 2016 beginnendes Geschäftsjahr beziehen. Auf Lage- und Konzernlageberichte, die sich auf vor dem 1. Januar 2017 beginnende Geschäftsjahre beziehen, bleiben die §§ 37w und 37y in der bis zum ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 10 dieses Gesetzes] geltenden Fassung anwendbar.“

## Artikel 5

### Änderung des Publizitätsgesetzes

Das Publizitätsgesetz vom 15. August 1969 (BGBl. I S. 1189; 1970 I S. 1113), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 10. Mai 2016 (BGBl. I S. 1142) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 11 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2 wird jeweils die Angabe „§ 315a“ durch die Angabe „§ 315e“ ersetzt.
2. In § 13 Absatz 1 Satz 2 wird die Angabe „50 000 Euro“ durch die Angabe „100 000 Euro“ ersetzt.
3. In § 17 Nummer 1a wird die Angabe „§ 315a Abs. 1“ durch die Angabe „§ 315e Absatz 1“ ersetzt.
4. In § 20 Absatz 1 Nummer 4 wird die Angabe „§ 315 Abs. 1“ durch die Wörter „§ 315 Absatz 1, auch in Verbindung mit Absatz 3,“ ersetzt.
5. Dem § 22 wird folgender Absatz 7 angefügt:

„(7) Die §§ 11, 13, 17 und 20 in der Fassung des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lage- und Konzernlageberichte für das nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Die in Satz 1 bezeichneten Vorschriften in der bis zum ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 10 dieses Gesetzes] geltenden Fassung sind letztmals anzuwenden auf Lage- und Konzernlageberichte für das vor dem 1. Januar 2017 beginnende Geschäftsjahr.“

## Artikel 6

### Änderung des Aktiengesetzes

Das Aktiengesetz vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1089), das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Dem § 170 Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:

„Nach Satz 1 vorzulegen sind auch der gesonderte nichtfinanzielle Bericht (§ 289b des Handelsgesetzbuchs) und der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht (§ 315b des Handelsgesetzbuchs), sofern sie erstellt wurden.“

2. Dem § 171 Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:

„Der Aufsichtsrat hat auch den gesonderten nichtfinanziellen Bericht (§ 289b des Handelsgesetzbuchs) und den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht (§ 315b des Handelsgesetzbuchs) zu prüfen, sofern sie erstellt wurden.“

3. In § 176 Absatz 1 Satz 1 wird die Angabe „§ 289 Abs. 4, § 315 Abs. 4“ durch die Wörter „§ 289a Absatz 1 und § 315a Absatz 1“ ersetzt.
4. In § 237 Absatz 3 Nummer 2 werden die Wörter „einer anderen Gewinnrücklage“ durch die Wörter „einer frei verfügbaren Rücklage“ ersetzt.
5. § 283 Nummer 10 wird wie folgt gefasst:

„10. die Vorlage und Prüfung des Lageberichts, eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts sowie eines Konzernabschlusses, eines Konzernlageberichts und eines gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts;“.

## **Artikel 7**

### **Änderung des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz**

Vor dem Zweiten Abschnitt des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1185), das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird folgender § 26... [einsetzen: bei der Verkündung nächster freier Buchstabenzusatz] eingefügt:

„§ 26... [einsetzen: bei der Verkündung nächster freier Buchstabenzusatz]

#### **Übergangsregelung zum CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz**

Die §§ 170, 171, 176, 237 und 283 des Aktiengesetzes in der Fassung des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] sind erstmals auf Lage- und Konzernlageberichte anzuwenden, die sich auf ein nach dem 31. Dezember 2016 beginnendes Geschäftsjahr beziehen. Auf Lage- und Konzernlageberichte, die sich auf vor dem 1. Januar 2017 beginnende Geschäftsjahre beziehen, bleiben die in Satz 1 bezeichneten Vorschriften in der bis zum ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 10 dieses Gesetzes] geltenden Fassung anwendbar.“

## **Artikel 8**

### **Änderung des Genossenschaftsgesetzes**

Das Genossenschaftsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. Oktober 2006 (BGBl. I S. 2230), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 10. Mai 2016 (BGBl. I S. 1142) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Der Inhaltsübersicht wird folgende Angabe angefügt:

„§ 170 Übergangsregelung zum CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz“.

2. Nach § 38 Absatz 1a wird folgender Absatz 1b eingefügt:

„(1b) Der Aufsichtsrat hat auch den gesonderten nichtfinanziellen Bericht (§ 289b des Handelsgesetzbuchs) zu prüfen, sofern er erstellt wurde.“

3. Folgender § 170 wird angefügt:

#### „§ 170

#### Übergangsregelung zum CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz

§ 38 in der Fassung des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] ist erstmals auf Lageberichte und Konzernlageberichte anzuwenden, die sich auf ein nach dem 31. Dezember 2016 beginnendes Geschäftsjahr beziehen. Auf Lage- und Konzernlageberichte, die sich auf vor dem 1. Januar 2017 beginnende Geschäftsjahre beziehen, bleibt § 38 in der bis zum ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 10 dieses Gesetzes] geltenden Fassung anwendbar.“

## Artikel 9

### Änderung sonstigen Bundesrechts

(1) In Artikel 23 Absatz 1 Satz 2 und Absatz 2 Satz 2 des Gesetzes für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst vom 24. April 2015 (BGBl. I S. 642) wird jeweils die Angabe „§ 289a“ durch die Angabe „§ 289f“ ersetzt.

(2) Die Transparenzrichtlinie-Durchführungsverordnung vom 13. März 2008 (BGBl. I S. 408), die zuletzt durch Artikel 14 des Gesetzes vom 20. November 2015 (BGBl. I S. 2029) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 10 wird in dem Satzteil vor Nummer 1 die Angabe „§ 315a Abs. 1“ durch die Angabe „§ 315e Absatz 1“ ersetzt.
2. In § 12 werden die Wörter „§ 315 Absatz 1 Satz 1 bis 5“ durch die Wörter „§ 315 Absatz 1 Satz 1 bis 4 und Absatz 3“ ersetzt.
3. Dem § 23 wird folgender Absatz 3 angefügt:

„(3) Die §§ 10 und 12 in der Fassung des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lage- und Konzernlageberichte für das nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Die §§ 10 und 12 in der bis zum ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 10 dieses Gesetzes] geltenden Fassung sind letztmals anzuwenden auf Lage- und Konzernlageberichte für das vor dem 1. Januar 2017 beginnende Geschäftsjahr.“



(3) Das Vermögensanlagengesetz vom 6. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2481), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 22. Dezember 2015 (BGBl. I S. 2565) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 23 Absatz 3 Satz 2 werden die Wörter „§ 325 Absatz 1 Satz 6“ durch die Wörter „§ 325 Absatz 1 Satz 2“ ersetzt.
2. Dem § 32 wird folgender Absatz 14 angefügt:

„(14)§ 23 in der Fassung des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lage- und Konzernlageberichte für das nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. § 23 in der bis zum ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 10 dieses Gesetzes] geltenden Fassung ist unbeschadet des Absatzes 13 letztmals anzuwenden auf Lage- und Konzernlageberichte für das vor dem 1. Januar 2017 beginnende Geschäftsjahr.“

(4) Das REIT-Gesetz vom 28. Mai 2007 (BGBl. I S. 914), das zuletzt durch Artikel 11 des Gesetzes vom 22. Juni 2011 (BGBl. I S. 1126) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 12 Absatz 1 Satz 1 und § 15 Satz 2 wird jeweils die Angabe „§ 315a“ durch die Angabe „§ 315e“ ersetzt.
2. Dem § 23 wird folgender Absatz 12 angefügt:

„(12)Die §§ 12 und 15 in der Fassung des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lage- und Konzernlageberichte für das nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Die §§ 12 und 15 in der bis zum ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 10 dieses Gesetzes] geltenden Fassung sind letztmals anzuwenden auf Lage- und Konzernlageberichte für das vor dem 1. Januar 2017 beginnende Geschäftsjahr.“

(5) Das Kreditwesengesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 14 Absatz 2 des Gesetzes vom 10. Mai 2016 (BGBl. I S. 1142) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 3 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 und § 10a Absatz 5 Satz 1, 2 und 6 wird jeweils die Angabe „§ 315a“ durch die Angabe „§ 315e“ ersetzt.
2. Folgender § 64 ... [einsetzen: bei der Verkündung nächster freier Buchstabenzusatz] wird eingefügt:

„§ 64 ... [einsetzen: bei der Verkündung nächster freier Buchstabenzusatz]

#### Übergangsregelung zum CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz

Die §§ 3 und 10a in der Fassung des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] sind erstmals auf Lageberichte und Konzernlageberichte anzuwenden, die sich auf ein nach dem 31. Dezember 2016 beginnendes Geschäftsjahr beziehen. Auf Lage- und Konzernlageberichte, die sich auf vor dem 1. Januar 2017 beginnende Geschäftsjahre beziehen, bleiben die §§ 3 und 10a in der bis zum ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 10 dieses Gesetzes] geltenden Fassung anwendbar.“

(6) Die Prüfungsberichtsverordnung vom 11. Juni 2015 (BGBl. I S. 930), die zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 11. April 2016 (BGBl. I S. 720) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 47 Absatz 2 Satz 2 wird die Angabe „§ 315a“ durch die Angabe „§ 315e“ ersetzt.
2. Dem § 71 wird folgender Absatz 5 angefügt:

„(5) § 47 in der Fassung des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] ist erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lage- und Konzernlageberichte für das nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. § 47 in der bis zum ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 10 dieses Gesetzes] geltenden Fassung ist letztmals anzuwenden auf Lage- und Konzernlageberichte für das vor dem 1. Januar 2017 beginnende Geschäftsjahr.“

(7) Die Finanzkonglomerate-Solvabilitäts-Verordnung vom 20. September 2013 (BGBl. I S. 3672) wird wie folgt geändert:

1. Folgender § 11 wird angefügt:

#### „§ 11

#### Übergangsregelung zum CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz

Anlage 3 Position 004 in der Fassung des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] ist erstmals auf Lageberichte und Konzernlageberichte anzuwenden, die sich auf ein nach dem 31. Dezember 2016 beginnendes Geschäftsjahr beziehen. Auf Lage- und Konzernlageberichte, die sich auf vor dem 1. Januar 2017 beginnende Geschäftsjahre beziehen, bleibt Anlage 3 Position 004 in der bis zum ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 10 dieses Gesetzes] geltenden Fassung anwendbar.“

2. In Anlage 3 Position 004 Buchstabe a und b wird jeweils die Angabe „§ 315a HGB“ durch die Angabe „§ 315e HGB“ ersetzt.

## **Artikel 10**

### **Inkrafttreten**

Dieses Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

## **Begründung**

### **A. Allgemeiner Teil**

#### **I. Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen**

Der Entwurf dient der Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen (Richtlinie 2014/95/EU) in deutsches Recht. Die Umsetzung wird zugleich zum Anlass genommen, die Regelungen im Handelsgesetzbuch (HGB) über den Lagebericht und den Konzernlagebericht punktuell zu modernisieren. Die letzte Reform des Bilanzrechts im HGB durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) hat die Regelungen über den Lagebericht und den Konzernlagebericht überwiegend beibehalten und nur zwingende Ergänzungen aufgrund der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Richtlinie 2013/34/EU) vorgenommen. Da die Richtlinien 2013/34/EU und 2014/95/EU in kurzem zeitlichen Abstand verhandelt wurden und jeweils binnen kurzer Fristen umzusetzen sind, ist eine Änderung der Regelungen zum Lagebericht und zum Konzernlagebericht nicht schon im BilRUG erfolgt.

##### **1. Ziel der Richtlinie 2014/95/EU**

Mit der Richtlinie 2014/95/EU wird die für das Bilanzrecht zentrale Richtlinie 2013/34/EU um neue Vorgaben zur nichtfinanziellen Berichterstattung ergänzt. Darüber hinaus wird die Berichterstattung im Hinblick auf Diversitätskonzepte für die Besetzung von Leitungsorganen erweitert. Die Richtlinie 2014/95/EU dient dazu, Regelungen zu treffen, die das Vertrauen von Investoren sowie Verbraucherinnen und Verbrauchern in Unternehmen stärken sollen, indem mehr als bisher über nichtfinanzielle Aspekte der Tätigkeit von bestimmten Unternehmen berichtet wird. Durch die neuen Vorgaben für die Berichterstattung kann mittelbar auch das Handeln der Unternehmen beeinflusst und ein Anreiz geschaffen werden, nichtfinanziellen Belangen und damit verbundenen Risiken, Konzepten und Prozessen stärkeres Gewicht in der Unternehmensführung beizumessen. Die öffentliche Diskussion um die Reichweite der Verantwortung von Unternehmen in ihrer Lieferkette hat dies einmal mehr gezeigt.

Die Regelungen der Richtlinie 2014/95/EU sollen den Unternehmen ein hohes Maß an Handlungsflexibilität belassen, um den vielschichtigen Aspekten der Verantwortung der Unternehmen sowie der Vielfalt der von den Unternehmen umgesetzten Konzepte für die Wahrnehmung gesellschaftlicher Verantwortung durch Unternehmen (Corporate Social Responsibility – CSR) und CSR-Konzepte Rechnung zu tragen; sie sollen dabei einen hinreichenden Grad an Vergleichbarkeit der Berichterstattung gewährleisten und dem Bedürfnis entsprechen, den Verbraucherinnen und Verbrauchern leichten Zugang zu Informationen über die Auswirkungen der Tätigkeit von Unternehmen zu verschaffen.

##### **2. Wesentliche Neuerungen durch die Richtlinie 2014/95/EU**

Die Richtlinie 2014/95/EU sieht Regelungen vor, nach denen die der Richtlinie unterliegenden Unternehmen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild ihrer Konzepte, Ergebnisse und Risiken mit Bezug auf nichtfinanzielle Aspekte vermitteln sollen. Erfasst werden große Unternehmen von öffentlichem Interesse mit mehr als 500 Beschäf-

tigten. In diesem Zusammenhang sind nach Artikel 2 und 3 der Richtlinie 2013/34/EU unter großen Unternehmen von öffentlichem Interesse solche Unternehmen zu verstehen, die kapitalmarktorientiert, Kreditinstitut oder Versicherungsunternehmen sind und die gleichzeitig an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der drei folgenden Schwellenwerte überschreiten:

- Bilanzsumme 20 Millionen Euro,
- Umsatzerlöse 40 Millionen Euro,
- im Jahresdurchschnitt 250 Beschäftigte.

Die Richtlinie 2014/95/EU erfasst aus dieser Gruppe aber nur solche Unternehmen, die an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Beschäftigte haben.

Darüber hinaus sieht die Richtlinie 2014/95/EU vor, dass eine Berichterstattung auf Konzernebene stattzufinden hat und diese Vorrang gegenüber der Berichterstattung auf Unternehmensebene hat. Tochterunternehmen müssen damit regelmäßig keine eigenen nichtfinanziellen Erklärungen oder gesonderten nichtfinanziellen Berichte erstellen.

Die betroffenen Unternehmen haben nach der Richtlinie 2014/95/EU in ihren Lagebericht eine sogenannte nichtfinanzielle Erklärung aufzunehmen, die wesentliche nichtfinanzielle Aspekte darstellt. Dabei sind Angaben zu Konzepten, angewandten Due-Diligence-Prozessen, Ergebnissen der Konzepte, zu wesentlichen Risiken und zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren jeweils bezogen mindestens auf die Themenfelder Umweltbelange, Arbeitnehmerbelange, soziale Belange, Achtung der Menschenrechte und Bekämpfung von Korruption und Bestechung zu machen. Zudem ist das Geschäftsmodell des Unternehmens kurz zu beschreiben. Hat das Unternehmen kein Konzept, ist das unter Angabe von Gründen zu erläutern.

Die Richtlinie 2014/95/EU gibt nicht vor, dass die Unternehmen bei der Berichterstattung ein bestimmtes Rahmenwerk oder einen bestimmten Standard befolgen müssen. Vielmehr sieht sie vor, dass die Mitgliedstaaten den Unternehmen Flexibilität bei der Wahl von Standards oder Rahmenwerken einräumen.

Darüber hinaus enthält die Richtlinie 2014/95/EU weitere Vorgaben in Bezug auf die Verantwortlichkeit der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane für die nichtfinanzielle Berichterstattung sowie in Bezug auf die (eingeschränkte) Prüfung der Berichte und ihre Veröffentlichung.

Gegenstand der Richtlinie 2014/95/EU sind zudem Mitgliedstaatenoptionen. Die Mitgliedstaaten können insbesondere entscheiden:

- ob sie den Unternehmen gestatten, in Ausnahmesituationen bestimmte nachteilige Informationen in ihren Berichten wegzulassen,
- ob sie den Unternehmen gestatten, die Informationen in einem gesonderten nichtfinanziellen Bericht und nicht als Teil des Lageberichts darzustellen und, wenn sie sich für den gesonderten Bericht entscheiden, diesen gemeinsam mit dem Lagebericht oder gesondert auf der Internetseite zu veröffentlichen,
- ob sie den Unternehmen vorschreiben, über die (eingeschränkte) Abschlussprüfung hinaus eine unabhängige Bestätigung zu den nichtfinanziellen Angaben zu verlangen.

Neben der nichtfinanziellen Berichterstattung sieht die Richtlinie 2014/95/EU auch die Berichterstattung in der Erklärung zur Unternehmensführung (heute: § 289a HGB) über Diversitätskonzepte der Unternehmen bei der Besetzung ihrer Verwaltungs-, Leitungs-

und Aufsichtsorgane vor, beispielsweise in Bezug auf die Aspekte Alter, Geschlecht, Bildungs- oder Berufshintergrund. Hat das Unternehmen kein Konzept, ist das zu erläutern. Erfasst von dieser Berichtspflicht werden nur große kapitalmarktorientierte Unternehmen. In Bezug auf diese Berichtspflicht sieht die Richtlinie 2014/95/EU die Mitgliedstaatenoption vor, die Pflicht im Wesentlichen auf große börsennotierte Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien zu begrenzen.

### 3. Übersicht umgesetzter Vorschriften

Die Richtlinie 2014/95/EU, die die Richtlinie 2013/34/EU ändert, wird wie folgt durch die Bestimmungen des Entwurfs umgesetzt:

<b>Richtlinie 2013/34/EU i. d. F. der Richtlinie 2014/95/EU</b>	<b>Umsetzung</b>	<b>Inhalt</b>	<b>Im Entwurf</b>
Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe c	§ 285 Nummer 20 HGB-E	Erweiterung der An- gabepflichten auf andere Finanzinstru- mente	Artikel 1 Nummer 2
Artikel 19a Ab- satz 1 Unterab- satz 1	§ 289b Absatz 1, § 340a Absatz 1a, § 341a Absatz 1a HGB-E	Anwendungsbereich der nichtfinanziellen Berichtspflicht	Artikel 1 Nummer 4, 22 und 25
Artikel 19a Ab- satz 1 Unterab- satz 1	§ 289c Absatz 2 HGB-E	Abgedeckte nichtfi- nanzielle Aspekte	Artikel 1 Nummer 4
Artikel 19a Ab- satz 1 Unterab- satz 1 Buchstabe a	§ 289c Absatz 1 HGB-E	Geschäftsmodell	Artikel 1 Nummer 4
Artikel 19a Ab- satz 1 Unterab- satz 1 Buchstabe b	§ 289c Absatz 3 Nummer 1 HGB-E	Konzepte und Due- Diligence-Prozesse	Artikel 1 Nummer 4
Artikel 19a Ab- satz 1 Unterab- satz 1 Buchstabe c	§ 289c Absatz 3 Nummer 2 HGB-E	Ergebnisse der Kon- zepte	Artikel 1 Nummer 4
Artikel 19a Ab- satz 1 Unterab- satz 1 Buchstabe d	§ 289c Absatz 3 Nummer 3 und 4 HGB-E	Wesentliche Risiken	Artikel 1 Nummer 4
Artikel 19a Ab- satz 1 Unterab- satz 1 Buchstabe e	§ 289c Absatz 3 Nummer 5 HGB-E	Nichtfinanzielle Leis- tungsindikatoren	Artikel 1 Nummer 4
Artikel 19a Ab- satz 1 Unterab- satz 2	§ 289c Absatz 4 HGB-E	Comply or Explain	Artikel 1 Nummer 4

<b>Richtlinie 2013/34/EU i. d. F. der Richtlinie 2014/95/EU</b>	<b>Umsetzung</b>	<b>Inhalt</b>	<b>Im Entwurf</b>
Artikel 19a Absatz 1 Unterabsatz 3	§ 289c Absatz 3 Nummer 6 HGB-E	Hinweis auf Beträge im Jahresabschluss	Artikel 1 Nummer 4
Artikel 19a Absatz 1 Unterabsatz 4	§ 289e HGB-E	Weglassen von Informationen	Artikel 1 Nummer 4
Artikel 19a Absatz 1 Unterabsatz 5	§ 289d HGB-E	Berichterstattung anhand von Rahmenwerken	Artikel 1 Nummer 4
Artikel 19a Absatz 3	§ 289b Absatz 2 HGB-E	Befreiung von Tochterunternehmen	Artikel 1 Nummer 4
Artikel 19a Absatz 4	§ 289b Absatz 3 HGB-E	Gesonderter nichtfinanzieller Bericht	Artikel 1 Nummer 4
Artikel 19a Absatz 5	§ 317 Absatz 2 Satz 4 und 5 HGB-E	Prüfung der Angaben	Artikel 1 Nummer 12
Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe g Satz 1	§ 289f Absatz 2 Nummer 6, § 340a Absatz 1b und § 341a Absatz 1b HGB-E	Diversitätsangaben	Artikel 1 Nummer 5 Buchstabe a, Nummer 22 und 25
Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe g Satz 2	§ 289f Absatz 5 HGB-E	Comply or Explain	Artikel 1 Nummer 5 Buchstabe b
Artikel 20 Absatz 3	§ 317 Absatz 2 Satz 6 HGB-E	Prüfung der Diversitätsangaben	Artikel 1 Nummer 12
Artikel 20 Absatz 4	§ 289f Absatz 2 Nummer 6 HGB-E	Begrenzung des Anwendungsbereichs der Diversitätsangaben	Artikel 1 Nummer 5
Artikel 20 Absatz 5	§ 289f Absatz 2 Nummer 6 HGB-E	Ausnahme für kleine und mittelgroße börsennotierte Unternehmen	Artikel 1 Nummer 5
Artikel 28 Absatz 1 i. V. m. Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe c	§ 314 Absatz 1 Nummer 12 HGB-E	Erweiterung der Angabepflicht auf weitere Finanzinstrumente	Artikel 1 Nummer 8

<b>Richtlinie 2013/34/EU i. d. F. der Richtlinie 2014/95/EU</b>	<b>Umsetzung</b>	<b>Inhalt</b>	<b>Im Entwurf</b>
Artikel 29 Absatz 1 i. V. m. Artikel 19 Absatz 2 Buchstabe c	§ 315 Absatz 2 Satz 2 HGB-E	Bezugnahme im Konzernlagebericht auf Konzernanhang zu eigenen Aktien	Artikel 1 Nummer 9 Buchstabe b Doppelbuchstabe dd
Artikel 29a Absatz 1 Unterabsatz 1	§ 315b Absatz 1, § 340i Absatz 5 und § 341j Absatz 4 HGB-E	Anwendungsbereich auf Konzernebene	Artikel 1 Nummer 10, 23 und 26
Artikel 29a Absatz 1 Unterabsatz 1	§ 315c Absatz 1 i. V. m. § 289c Absatz 2 HGB-E	Aufzunehmende nichtfinanzielle Aspekte	Artikel 1 Nummer 10
Artikel 29a Absatz 1 Unterabsatz 1 Buchstabe a bis e	§ 315c Absatz 1 i. V. m. § 289c Absatz 1 und 3 HGB-E, § 315c Absatz 2 HGB-E	Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung	Artikel 1 Nummer 10
Artikel 29a Absatz 1 Unterabsatz 2	§ 315c Absatz 1 i. V. m. § 289c Absatz 4 HGB-E	Comply or Explain	Artikel 1 Nummer 10
Artikel 29a Absatz 1 Unterabsatz 3	§ 315c Absatz 1 i. V. m. § 289c Absatz 3 Nummer 6 HGB-E	Hinweis auf Beträge im Konzernabschluss	Artikel 1 Nummer 10
Artikel 29a Absatz 1 Unterabsatz 4	§ 315c Absatz 3 i. V. m. § 289e HGB-E	Weglassen von Angaben	Artikel 1 Nummer 10
Artikel 29a Absatz 1 Unterabsatz 5	§ 315c Absatz 3 i. V. m. § 289d HGB-E	Verwendung von Rahmenwerken	Artikel 1 Nummer 10
Artikel 29a Absatz 3	§ 315b Absatz 2 HGB-E	Befreiung von Tochterunternehmen	Artikel 1 Nummer 10
Artikel 29a Absatz 4	§ 315b Absatz 3 HGB-E	Gesonderter nichtfinanzieller Konzernbericht	Artikel 1 Nummer 10
Artikel 29a Absatz 5	§ 317 Absatz 2 Satz 4 und 5 HGB-E	Prüfung der Angaben	Artikel 1 Nummer 12

<b>Richtlinie 2013/34/EU i. d. F. der Richtlinie 2014/95/EU</b>	<b>Umsetzung</b>	<b>Inhalt</b>	<b>Im Entwurf</b>
Artikel 33 Absatz 1	§ 264 Absatz 1 HGB i. V. m. § 289b HGB-E, §§ 170, 171, 283 AktG-E	Verantwortung der Mitglieder der Unter- nehmensorgane	Artikel 6 Nummer 1, 2 und 5
Artikel 34 Absatz 3	§ 317 Absatz 2 Satz 4 und 5 HGB- E	Prüfung der Angaben	Artikel 1 Nummer 12
Artikel 51	§ 331 Nummer 1 und 2 HGB-E, auch i. V. m. § 340m und § 341m HGB, § 334 Absatz 1 Nummer 3 und 4 HGB-E, § 340n Absatz 1 Num- mer 3 und 4 HGB- E, § 341n Ab- satz 1 Nummer 3 und 4 HGB-E	Sanktionen bei Ver- stößen	Artikel 1 Nummer 16, 17, 24, 27
Artikel 4 der Richt- linie 2014/95/EU	Artikel [nächste freie Bezeichnung] EGHGB-E	Übergangsvorschrift	Artikel 2 Nummer 2

## II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs

Der Entwurf sieht Änderungen der bilanzrechtlichen Vorschriften des HGB vor, um die Vorgaben der Richtlinie 2014/95/EU umzusetzen. Soweit nicht gesondert dargestellt, wird die Richtlinie eins zu eins umgesetzt. Das bedeutet insbesondere:

- Große kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften sowie große Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen mit mehr als 500 Arbeitnehmern werden verpflichtet, über wesentliche nichtfinanzielle Belange zu berichten.
- Die Berichterstattung umfasst mindestens Angaben zu Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelangen, zur Achtung der Menschenrechte und zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung.
- Dabei sind eine Beschreibung des Geschäftsmodells sowie Angaben zu Konzepten und deren Ergebnissen, zu Due-Diligence-Prozessen, zu wesentlichen Risiken mit schwerwiegenden Auswirkungen auf nichtfinanzielle Belange, zu den bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren und gegebenenfalls zu im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträgen erforderlich. Zu berichten sind dabei Angaben, die für das Verständnis der Lage und der Auswirkungen der Kapitalgesellschaft erforderlich sind.



- Darüber hinaus haben bestimmte Unternehmen ihre Erklärung zur Unternehmensführung durch präzisere Angaben zu den Diversitätskonzepten für Leitungsorgane der Unternehmen zu ergänzen.
- Die bestehenden Straf- und Bußgeldvorschriften werden auf Verstöße gegen die Berichtspflichten im Hinblick auf nichtfinanzielle Informationen erweitert.

Der Entwurf übt gleichzeitig Mitgliedstaatenoptionen aus, um für die Berichterstattung auf besondere Situationen einzugehen und gleichzeitig die Belastung für Unternehmen zu reduzieren. Das gilt einerseits für die Option, Unternehmen in bestimmten, eng begrenzten Ausnahmesituationen das Weglassen von nachteiligen Informationen zu gestatten. Hintergrund ist die Überlegung, dass die Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse der Unternehmen durch die Berichtspflicht berührt werden und eine Interessenabwägung in Ausnahmefällen erforderlich ist. Diese Mitgliedstaatenoption ist bereits eng begrenzt und wird eins zu eins umgesetzt.

Der Entwurf übt außerdem die Mitgliedstaatenoption aus, Unternehmen das Wahlrecht einzuräumen, die nichtfinanziellen Informationen als nichtfinanzielle Erklärung im Lagebericht oder in einem gesonderten nichtfinanziellen Bericht darzustellen. Wenn die Unternehmen sich für einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht entscheiden, können sie weiter entscheiden, ob sie diesen mit dem Lagebericht offenlegen oder auf ihrer Internetseite veröffentlichen. Für die gesonderte Veröffentlichung auf der Internetseite haben sie – wie von der Richtlinie vorgesehen – eine maximale Frist von sechs Monaten ab dem Bilanzstichtag einzuhalten. Diese Frist ist für kapitalmarktorientierte Unternehmen etwas länger und für nicht kapitalmarktorientierte Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen kürzer als die heute für Jahresabschlüsse geltende Offenlegungsfrist des § 325 HGB, ergibt sich aber zwingend aus der Richtlinie 2014/95/EU.

Der Anwendungsbereich der Diversitätsangaben ist entsprechend den Vorgaben der Richtlinie auf große kapitalmarktorientierte Unternehmen begrenzt. Darüber hinaus wird im Einklang mit dem bisherigen Recht zur Erklärung zur Unternehmensführung die Mitgliedstaatenoption genutzt, diese Berichterstattung auf bestimmte, insbesondere börsennotierte Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien zu begrenzen.

Darüber hinaus wird der Umsetzungsbedarf zum Anlass genommen, punktuell weitere Vorschriften des Handelsbilanzrechts anzupassen. Im Hinblick auf den Lagebericht konzentrieren sich die inhaltlichen Änderungen auf die Umsetzung europarechtlicher Vorgaben. Andere Themen im Zusammenhang mit dem Lagebericht bleiben künftigen Gesetzgebungsvorhaben vorbehalten.

### **III. Alternativen**

Es besteht keine Möglichkeit, auf gesetzliche Regelungen zur Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU zu verzichten. Dabei wird gleichzeitig der Beschluss der Bundesregierung vom 11. Dezember 2014 zum Bürokratieabbau berücksichtigt. Bei der Ausübung der Mitgliedstaatenoptionen wären alternative Entscheidungen denkbar. Sie würden aber zu einer Mehrbelastung der Wirtschaft führen. Das gilt vor allem für die Option, eine unabhängige Prüfung und Bestätigung der nichtfinanziellen Angaben vorzuschreiben, weil das einen erheblichen Erfüllungsaufwand mit sich bringen würde. Im Hinblick auf die Option, einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht zuzulassen, spricht viel dafür, die durch die Richtlinie 2014/95/EU ermöglichte Flexibilität für die Unternehmen vorerst beizubehalten. Viele Unternehmen, die heute Nachhaltigkeitsberichte veröffentlichen, verwenden dafür eigene Berichtsformate und berichten nicht innerhalb des Lageberichts. Regelungsbedarf besteht aber in erster Linie dort, wo nichtfinanzielle Angaben bisher überhaupt nicht oder nicht hinreichend konkret gemacht werden.

Im Hinblick auf die Notwendigkeit einer Modernisierung der anderen durch den Entwurf geänderten Vorschriften besteht keine gleich geeignete Alternative.

#### **IV. Gesetzgebungskompetenz**

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes folgt aus Artikel 74 Absatz 1 Nummer 1 und 11 des Grundgesetzes (GG). Eine bundesgesetzliche Regelung ist erforderlich, weil die im Entwurf angesprochenen Fragen der Rechnungslegung und der Publizität sowie der Gestaltung der vom Bundesamt für Justiz geführten Verfahren in zentralen Punkten die Rechts- und Wirtschaftseinheit im Bundesgebiet berühren und der Entwurf insoweit die Weiterentwicklung bestehender bundesgesetzlicher Kodifikationen zum Gegenstand hat (Artikel 72 Absatz 2 GG). Das Gesetz dient der Wahrung der Rechtseinheit, d. h. der Geltung gleicher Normen im Bundesgebiet. Da das Bilanzrecht bereits bundesrechtlich geregelt ist und es um die Fortentwicklung und Modernisierung dieses Rechts geht, kommt nur eine bundesgesetzliche Regelung in Betracht und nicht eine landesgesetzliche.

#### **V. Vereinbarkeit mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen**

Der Entwurf dient der Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU und hält sich dabei im Rahmen der Richtlinie. Soweit der Entwurf die Vorschriften über den Lage- und Konzernlagebericht im Übrigen ändert, bleibt er in dem durch die Richtlinie 2013/34/EU zugelassenen Rahmen. Zudem ist er mit völkerrechtlichen Verträgen, die die Bundesrepublik Deutschland abgeschlossen hat, vereinbar.

#### **VI. Gesetzesfolgen**

##### **1. Rechts- und Verwaltungsvereinfachung**

Der Entwurf nimmt die Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU zum Anlass, punktuelle Vereinfachungen in den bestehenden Regelungen zum Lagebericht und zum Konzernlagebericht vorzunehmen. Einzelne Regelungen des Entwurfs tragen dazu bei, bestehende Rechtsunsicherheiten zu beseitigen, und führen so zu einer klareren Rechtslage.

##### **2. Nachhaltigkeitsaspekte**

Der Entwurf steht im Einklang mit den Leitgedanken der Bundesregierung zur nachhaltigen Entwicklung im Sinne der Nationalen Nachhaltigkeitsstrategie. Die neuen Regelungen sehen eine Stärkung der Berichterstattung über nichtfinanzielle Aspekte vor. Damit werden zwar unmittelbar noch keine Nachhaltigkeitsaspekte berührt. Letztlich zielt die Berichtspflicht aber darauf ab, die erfassten Unternehmen für grundlegende Aspekte der Nachhaltigkeit zu sensibilisieren und eine gewisse Erwartungshaltung des Gesetzgebers hin zu einer an den Aspekten der Nachhaltigkeit orientierten Unternehmensführung zu signalisieren (vgl. auch Erwägungsgrund 3 der Richtlinie 2014/95/EU). Insoweit steht der Entwurf insbesondere im Einklang mit der Managementregel Nummer 5 der Nationalen Nachhaltigkeitsstrategie, nach der wirtschaftliches Wachstum ökologisch und sozial verträglich gestaltet werden muss.

##### **3. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand**

Der Entwurf richtet sich ganz überwiegend an Unternehmen der Privatwirtschaft. Insgesamt wird nicht mit maßgeblichen Haushaltsauswirkungen gerechnet, da insbesondere keine neuen Einrichtungen geschaffen werden. Mehrbedarf an Sach- und Personalmitteln

beim Bund soll finanziell und stellenmäßig im jeweiligen Einzelplan ausgeglichen werden. Für die Länder und die Kommunen werden keine Haushaltsausgaben verursacht.

#### **4. Erfüllungsaufwand**

##### **a) Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger**

Für Bürgerinnen und Bürger entsteht kein Erfüllungsaufwand.

##### **b) Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft**

###### **aa) Überblick**

###### **(a) Umsetzungsbedingter Erfüllungsaufwand**

Der Gesetzentwurf führt insgesamt zu einer umsetzungsbedingten Belastung der Wirtschaft beim jährlichen Erfüllungsaufwand von rund 10,794 Mio. Euro (laufender Aufwand) und einmaligem Umstellungsaufwand von rund 35,219 Mio. Euro.

Umsetzungsbedingte Änderungen des Erfüllungsaufwands der Wirtschaft ergeben sich zum einen aufgrund der neuen Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht beziehungsweise zur nichtfinanziellen Konzernklärung im Konzernlagebericht und zum anderen aufgrund der neuen Pflicht zur Berichterstattung über Diversitätskonzepte in der Erklärung beziehungsweise Konzernklärung zur Unternehmensführung. Wie bei den bereits bestehenden Informationspflichten für die Wirtschaft im Bereich der handelsbilanzrechtlichen Rechnungslegung wird der Erfüllungsaufwand für die Erstellung, die Prüfung durch den Abschlussprüfer und die Veröffentlichung der nichtfinanziellen Erklärung zusammenfassend geschätzt.

Da der Anwendungsbereich der neuen Berichtsvorgaben nicht deckungsgleich mit den in der Webdatenbank des Statistischen Bundesamtes erfassten Informationspflichten im Hinblick auf die Erstellung, Prüfung und Veröffentlichung von Jahres- und Konzernabschlüssen (200610160907261, 200610060815531, 200610131547162, 200610131041013) ist, wurden durch das Statistische Bundesamt sechs neue Informationspflichten definiert. Diese sind zunächst in zwei inhaltliche Kategorien unterteilt:

- Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht beziehungsweise zur nichtfinanziellen Konzernklärung im Konzernlagebericht,
- Pflicht zur Berichterstattung über Diversitätskonzepte in der Erklärung beziehungsweise Konzernklärung zur Unternehmensführung,

Das Statistische Bundesamt hat überdies die erfassten Unternehmen in folgende Fallgruppen eingeteilt:

- Einzelberichtspflichtige Unternehmen (Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung) – Fallgruppe „Kapitalgesellschaften“: Darunter werden die Unternehmen gefasst, die nur eine eigene nichtfinanzielle Erklärung (§§ 289b Absatz 1, 340a Absatz 1a, § 341a Absatz 1a HGB-E), nicht aber auch eine nichtfinanzielle Konzernklärung (§§ 315b Absatz 1, 340i Absatz 5, § 341j Absatz 4 HGB-E) zu erstellen haben.
- (Nur) konzernberichtspflichtige Mutterunternehmen (Pflicht zur nichtfinanziellen Konzernklärung) – Fallgruppe „Konzerne“: Darunter werden die Mutterunternehmen gefasst, die nur eine nichtfinanzielle Konzernklärung, nicht aber auch eine eigene nichtfinanzielle Erklärung zu erstellen haben.

- Mutterunternehmen, die sowohl konzernberichts- als auch einzelberichtspflichtig sind (Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung und zur nichtfinanziellen Konzernklärung) – Fallgruppe „Mutterunternehmen“: Darunter werden die Mutterunternehmen gefasst, die sowohl eine nichtfinanzielle Konzernklärung als auch eine eigene nichtfinanzielle Erklärung zu erstellen haben.

Die Anzahl der zukünftig von den Berichtsvorgaben betroffenen Unternehmen basiert auf Schätzungen des Betreibers des Bundesanzeigers.

Damit ergeben sich die folgenden neuen Informationspflichten:

<b>Nummer</b>	<b>Bezeichnung</b>	<b>Paragrafen</b>
E.2.001	Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht Fallgruppe: Kapitalgesellschaften	§§ 289b, 289c bis 289e, 340a Absatz 1a, § 341a Absatz 1a HGB-E
E.2.002	Pflicht zur nichtfinanziellen Konzernklärung im Konzernlagebericht Fallgruppe: Konzerne	§§ 315b, 315c, 289c bis 289e, 340i Absatz 5, § 341j Absatz 4 HGB-E
E.2.003	Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht und im Konzernlagebericht Fallgruppe: Mutterunternehmen	§§ 289b, 289c bis 289e, 340a Absatz 1a, § 341a Absatz 1a, §§ 315b, 315c, 340i Absatz 5, § 341j Absatz 4 HGB-E
E.2.004	Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht Fallgruppe: Genossenschaften	§ 336 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2, §§ 289b bis 289e HGB-E
E.2.005	Erweiterung der Angaben in der Erklärung zur Unternehmensführung Fallgruppe: Kapitalgesellschaften	§ 289f Absatz 2 Nummer 6, 340a Absatz 1b, § 341a Absatz 1b HGB-E
E.2.006	Erweiterung der Angaben in der Konzernklärung zur Unternehmensführung Fallgruppe: Konzerne	§§ 315d, 289f Absatz 2 Nummer 6, 340i Absatz 6, § 341j Absatz 5 HGB-E

Zudem ergeben sich im Hinblick auf die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung durch den Aufsichtsrat (§ 171 Absatz 1 Satz 4 AktG-E) vier weitere Vorgaben für die Wirtschaft, bei denen es sich nicht um Informationspflichten handelt:

<b>Nummer</b>	<b>Bezeichnung</b>	<b>Paragrafen</b>
E.2.007	Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung durch den Aufsichtsrat Fallgruppe: Kapitalgesellschaften	§ 171 Absatz 1 Satz 4 AktG-E
E.2.008	Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung durch den Aufsichtsrat Fallgruppe: Konzerne	§ 171 Absatz 1 Satz 4 AktG-E
E.2.009	Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung durch den Aufsichtsrat Fallgruppe: Mutterunternehmen	§ 171 Absatz 1 Satz 4 AktG-E

<b>Nummer</b>	<b>Bezeichnung</b>	<b>Paragrafen</b>
E.2.010	Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung durch den Aufsichtsrat Fallgruppe: Genossenschaften	§ 38 Absatz 1b GenG-E

#### **(b) Entlastung durch Möglichkeit gesonderter Berichterstattung**

Eine Entlastung der Wirtschaft ergibt sich im Hinblick auf die Informationspflichten E.2.001 bis E.2.004 aus der Nutzung der Möglichkeit, den berichtspflichtigen Gesellschaften zu gestatten, anstelle einer nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht zu einem späteren Zeitpunkt auf der Internetseite der Gesellschaft zu veröffentlichen. Die Nutzung dieser Möglichkeit führt zu einer Entlastung in Höhe von ca. 539 700 Euro hinsichtlich des jährlichen Erfüllungsaufwands sowie in Höhe von ca. 3,522 Mio. Euro hinsichtlich des einmaligen Umstellungsaufwands. Ohne die Nutzung dieser Option würden sich der jährliche Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft von 10,794 Mio. Euro auf ca. 11,3337 Mio. Euro und der einmalige Umstellungsaufwand für die Wirtschaft von ca. 35,219 Mio. Euro auf ca. 38,741 Mio. Euro erhöhen. Die Entlastung hinsichtlich des jährlichen Erfüllungsaufwands ist wirksam im Rahmen der „One in, one out“-Betrachtung.

Im Hinblick auf die ebenfalls genutzte Option, den berichtspflichtigen Unternehmen in Ausnahmefällen das Weglassen nachteiliger Informationen zu gestatten (§ 289e HGB-E), ist nicht mit einer nennenswerten bürokratischen Entlastung zu rechnen, da sich ein Unternehmen nur in sehr eng begrenzten Ausnahmefällen auf die Regelung berufen kann.

#### **bb) Annahmen und Berechnungsgrundlagen**

Die Schätzung des Erfüllungsaufwands ist mit zahlreichen Unsicherheiten verbunden. Die Europäische Kommission war im Jahr 2013 in ihrer Folgenabschätzung hinsichtlich der nichtfinanziellen Berichtspflichten von jährlichen Kosten in Höhe von 600 bis 4 300 Euro pro Unternehmen ausgegangen. Die jährlichen Kosten für die Berichterstattung über Diversitätskonzepte wurden auf 600 bis 1 000 Euro pro Unternehmen geschätzt. Diese Schätzungen bezogen sich allerdings insbesondere noch auf einen breiteren Anwendungsbereich und eine geringere Berichtstiefe. Zudem haben zahlreiche Wirtschaftsverbände im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens geäußert, dass die Beträge zu niedrig angesetzt seien. Aus diesem Grund wurden die Schätzungen der Europäischen Kommission für die Schätzung des Erfüllungsaufwands der Wirtschaft nicht herangezogen.

Zudem hat das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz im Rahmen der Verbändebeteiligung zum Referentenentwurf des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes um eine Einschätzung der zu erwartenden Kosten der nichtfinanziellen Berichterstattung gebeten. Daraufhin haben mehrere Verbände in ihren Stellungnahmen Kostenschätzungen abgegeben, die sich in einer Größenordnung von einigen tausend Euro bis hin zu mehreren Millionen Euro pro Unternehmen und Jahr bewegten. Ganz überwiegend wurde dabei lediglich eine grobe Schätzung vorgenommen und darauf verwiesen, dass die Kosten derzeit nicht genauer kalkuliert werden könnten. Die Stellungnahmen enthielten ganz überwiegend keine nähere Darstellung der zugrunde liegenden Annahmen oder Kalkulationen. Auch angesichts der großen Bandbreite der angegebenen Kostenschätzungen wurden die Schätzungen nicht als Basis für die nachfolgende Berechnung des Erfüllungsaufwands herangezogen.

In einer Stellungnahme zu dem Referentenentwurf des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes wurde im Übrigen darauf hingewiesen, dass die Kosten für den Erstbericht schwer pauschal einzuschätzen seien, da sie stark variierten und von dem jeweiligen Grad der Vorbereitung der Organisation und der Ausstattung mit entsprechen-

den Datensystemen abhängig seien. In der Regel sei der Aufwand für die Nachhaltigkeitsberichterstattung im ersten Jahr am höchsten, bevor sich in den Folgejahren Lern- und Synergieeffekte einstellen. Diese Annahme wird bei der nachfolgenden Berechnung zugrunde gelegt, so dass für den einmaligen Umstellungsaufwand von einem höheren Personalaufwand ausgegangen wird als für den jährlichen Erfüllungsaufwand.

**(a) Fallzahlen**

Die Fallzahlen beruhen auf Schätzungen des Betreibers des Bundesanzeigers auf Basis einer Auswertung der bei ihm eingereichten Jahres- und Konzernabschlüsse.

**(aa) Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht beziehungsweise zur nichtfinanziellen Konzernklärung im Konzernlagebericht**

Die Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht beziehungsweise zur nichtfinanziellen Konzernklärung im Konzernlagebericht betrifft nur kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften (einschließlich haftungsbeschränkter Personengesellschaften) sowie Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, die selbst – oder im Falle eines Konzerns auf konsolidierter Basis – groß sind und zudem mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen (§ 289b Absatz 1, § 315b Absatz 1, § 340a Absatz 1a, § 341a Absatz 1a HGB-E).

Der Betreiber des Bundesanzeigers schätzt, dass insoweit insgesamt 548 Unternehmen erfasst sind. Dabei ist berücksichtigt, dass zahlreiche deutsche Unternehmen von im EWR-Ausland ansässigen Unternehmen konsolidiert werden. Damit dürfte im Regelfall auch die nichtfinanzielle Erklärung von diesen ausländischen Mutterunternehmen erstellt werden und die deutschen Unternehmen von einer eigenen Berichtspflicht befreien.

Es wird davon ausgegangen, dass sich die 548 Unternehmen wie folgt zusammensetzen:

<b>Beschreibung</b>	<b>Fallzahl</b>
Einzelberichtspflichtige Unternehmen (Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung) – Kapitalgesellschaften	222
(Nur) konzernberichtspflichtige Mutterunternehmen (Pflicht zur nichtfinanziellen Konzernklärung) – Konzerne	171
Konzern- und einzelberichtspflichtige Mutterunternehmen (Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung und zur nichtfinanziellen Konzernklärung) – Mutterunternehmen	155

Grundsätzlich ebenfalls betroffen sind große Genossenschaften (§ 336 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 HGB-E). Nach Angaben des Betreibers des Bundesanzeigers existieren derzeit allerdings keine kapitalmarktorientierten Genossenschaften, die nicht zugleich Kreditinstitute sind. Da Kreditinstitute bereits in den oben genannten Fallgruppen enthalten sind, wird für die Fallgruppe der Genossenschaften vorliegend eine Fallzahl von Null angenommen.

**(bb) Pflicht zur Aufnahme von Diversitätsangaben in die Erklärung beziehungsweise Konzernklärung zur Unternehmensführung**

Der Anwendungsbereich für die Diversitätsangaben in der Erklärung beziehungsweise Konzernklärung zur Unternehmensführung (§ 289f Absatz 2 Nummer 6, § 315d, § 340a Absatz 1b, § 341a Absatz 1b HGB-E) weicht vom Anwendungsbereich der nichtfinanziellen Erklärung ab: Zum einen sind nur bestimmte Rechtsformen erfasst (Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Europäische Gesellschaft), so dass insbesondere – anders als bei der Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung – keine Gesellschaften mit

beschränkter Haftung oder Kreditinstitute in der Rechtsform der Genossenschaft erfasst sind. Zum anderen ist der bei der Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung geltende Schwellenwert von 500 Arbeitnehmern nicht anwendbar.

Auf Basis der Schätzungen des Betreibers des Bundesanzeigers wird davon ausgegangen, dass von der Pflicht zur Aufnahmen von Diversitätsangaben in der Erklärung zur Unternehmensführung 326 Unternehmen erfasst sind. Diese sind wie folgt zu klassifizieren (Fallgruppen):

<b>Beschreibung</b>	<b>Fallzahl</b>
Einzelberichtspflichtige Unternehmen (Pflicht zur Erklärung zur Unternehmensführung) – Kapitalgesellschaften	46
Konzern- und gegebenenfalls einzelberichtspflichtige Mutterunternehmen (Pflicht zur Erklärung beziehungsweise Konzernklärung zur Unternehmensführung) – Konzerne	280

Eine weitere Aufschlüsselung der Konzerne ist nicht erforderlich, weil die Berichterstattung im Wesentlichen Diversitätskonzepte betrifft und daher keine signifikanten Unterschiede zu erwarten sind zwischen dem Aufwand eines Mutterunternehmens, das einzel- und konzernberichtspflichtig ist, und einem nur konzernberichtspflichtigen Mutterunternehmen.

## **(b) Zeitaufwand**

### **(aa) Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht beziehungsweise zur nichtfinanziellen Konzernklärung im Konzernlagebericht**

Als Grundlage für die Schätzung des Zeitaufwandes für die Erfüllung der Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht beziehungsweise zur nichtfinanziellen Konzernklärung im Konzernlagebericht wurden mangels anderer detaillierter Daten die Ergebnisse einer Anwenderbefragung herangezogen, die der Rat für Nachhaltige Entwicklung im Dezember 2015 zum Deutschen Nachhaltigkeitskodex (DNK) durchgeführt hat. Mangels weiteren Datenmaterials und da es sich bei dem DNK um einen Berichtsstandard zur Nachhaltigkeitsberichterstattung handelt, der CSR-Elemente enthält, können die darin ermittelten Ergebnisse als Basis für die vorgenommene Schätzung dienen.

Für den jährlichen Zeitaufwand wird für die einzelberichtspflichtigen Unternehmen (Fallgruppe Kapitalgesellschaften) im Durchschnitt von 13,5 vollzeitäquivalenten Arbeitstagen (jeweils acht Arbeitsstunden) und drei Mitarbeitern ausgegangen. Diese Werte ergaben sich aus der Anwenderbefragung für den Zeitaufwand, den Unternehmen mit mehr als 250 Mitarbeitern für eine Berichterstattung nach dem DNK durchschnittlich benötigen. Der Zeitaufwand für konzernberichtspflichtige Mutterunternehmen (Fallgruppe Konzerne) wird auf 18 vollzeitäquivalente Arbeitstage und vier Mitarbeiter geschätzt. Es wird angenommen, dass die größere Anzahl der zu ermittelnden Daten aus den Tochterunternehmen teilweise dadurch aufgewogen werden kann, dass häufig bereits eingespielten Prozesse zur Erfassung und Übermittlung von Daten bestehen, auf denen unter Umständen erforderliche neue Prozesse aufgebaut werden können.

Für den einmaligen Zeitaufwand wird für die einzelberichtspflichtigen Unternehmen (Fallgruppe Kapitalgesellschaften) im Durchschnitt von 22,1 vollzeitäquivalenten Arbeitstagen und vier Mitarbeitern ausgegangen. Dies ist nach der Anwenderbefragung der Zeitaufwand, den Unternehmen mit mehr als 250 Mitarbeitern für die erstmalige Berichterstattung nach dem DNK durchschnittlich benötigen. Der Zeitaufwand für konzernberichtspflichtige Mutterunternehmen (Fallgruppe Konzerne) wird auf 28,8 vollzeitäquivalente Arbeitstage und acht Mitarbeiter geschätzt. Dies entspricht demselben Verhältnis wie beim

jährlichen Aufwand: Für den Zeitaufwand für Konzerne wird das 1,6-fache des Zeitaufwandes für Einzelunternehmen angenommen, weil die Mutterunternehmen bei ihren Tochterunternehmen ein System zur Erfassung und Übermittlung der Daten für die nicht-finanzielle Berichterstattung implementieren müssen. Dabei wird davon ausgegangen, dass derartige Systeme bei einigen Unternehmen bereits aufgrund einer bestehenden freiwilligen Nachhaltigkeitsberichterstattung bestehen.

Für Mutterunternehmen, die sowohl konzern- als auch einzelberichtspflichtig sind (Fallgruppe Mutterunternehmen), wird angenommen, dass sowohl der jährliche als auch der einmalige Zeitaufwand jeweils das 1,5-fache des Zeitaufwandes der nur konzernberichtspflichtigen Mutterunternehmen beträgt. Es ist zu vermuten, dass einerseits zwar mehr Daten zu verarbeiten sind, andererseits sich aber viele Angaben wiederholen und dadurch schneller verarbeitet werden können.

Der im Folgenden zu den einzelnen Informationspflichten angegebene Zeitaufwand je Fall pro Stunde ergibt sich, indem jeweils die oben dargestellte Zahl der Arbeitstage mit der Anzahl der Arbeitsstunden pro Tag (acht Stunden) sowie mit der oben genannten Zahl der Mitarbeiter multipliziert wurde.

#### **(bb) Pflicht zur Aufnahme von Diversitätsangaben in die Erklärung beziehungsweise Konzernklärung zur Unternehmensführung**

Zur Schätzung des Zeitaufwands wird die Informationspflicht „Erklärung zur Unternehmensführung im Lagebericht über Festlegungen und Angabe über Einhaltung der Zielgrößen bzw. Angabe der Gründe bei Nichteinhaltung“ nach § 289a Absatz 4 Satz 1 HGB (ID\_IP 2015042316223701) herangezogen. Der in der Webdatenbank des Statistischen Bundesamts angegebene Zeitaufwand beträgt drei Minuten pro Fall. Es wird geschätzt, dass die Beschreibung eines Diversitätskonzepts und von dessen Ergebnissen mehr Zeitaufwand verursachen dürfte als die Nennung von Zielgrößen (Informationspflicht 2015042316223701). Daher wird an dieser Stelle ein Zeitanstieg von 15 Minuten pro Fall verwendet.

#### **(cc) Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung durch den Aufsichtsrat**

Nach einer Bestandsmessung des Statistischen Bundesamtes aus dem Jahr 2015 wird für die Prüfung der Rechnungslegungsunterlagen durch den Aufsichtsrat in der Webdatenbank des Statistischen Bundesamts ein Zeitaufwand von insgesamt 2 858 Minuten für Kapitalgesellschaften sowie von insgesamt 1 400 Minuten für Konzerne angesetzt. Das Statistische Bundesamt schätzt, dass die zusätzliche Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung die gesamte Prüfzeit um ca. 10 Prozent erhöhen dürfte, und geht daher von einem Zeitaufwand von 285 Minuten für die Fallgruppe Kapitalgesellschaften sowie 140 Minuten für die Fallgruppe Konzerne aus.

Für Unternehmen, die sowohl konzern- als auch einzelberichtspflichtig sind, wird wiederum der 1,5-fache Zeitaufwand vermutet, so dass von 210 Minuten ausgegangen wird.

#### **(c) Lohnsatz**

Für die Lohnkosten wird auf die aktuelle Lohnkostentabelle 2011 zurückgegriffen. Dementsprechend werden im Folgenden die Lohnkosten für Unternehmen im „Wirtschaftszweig A bis S“ angesetzt.

Dabei wird für die Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung beziehungsweise Konzernklärung sowie für die Erweiterung der Angaben in der Erklärung zur Unternehmensführung der Mittelwert der Lohnkosten für mittleres (30,90 Euro pro Stunde) und hohes Qualifikationsniveau (47,30 Euro pro Stunde), also 39,10 Euro pro Stunde angenommen.



Für die Prüfung durch den Aufsichtsrat wird von einem hohen Qualifikationsniveau ausgegangen. Ausgehend von dem durch das Statistische Bundesamt für alle Beschäftigten mit hohem Qualifikationsniveau bei Unternehmen aller Wirtschaftszweige und aller Beschäftigtengrößenklassen ermittelten durchschnittlichen Lohnsatzes von 47,30 Euro wird der Lohnsatz für die vorliegend ausschließlich betroffenen Personenkreise (Aufsichtsratsmitglieder) auf 100 Euro geschätzt.

**cc) Im Einzelnen**

**(a) Jährlicher Erfüllungsaufwand**

**(aa) Bürokratiekosten aus Informationspflichten**

Der jährliche Mehraufwand in Form von Bürokratiekosten für die Wirtschaft aus der Erfüllung der sechs neu eingeführten Informationspflichten wird auf insgesamt rund 10,594 Mio. Euro geschätzt. Dieser Aufwand entsteht durch die Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU und fällt daher nicht in den Anwendungsbereich der „One in, one out“-Regelung der Bundesregierung. Der jährliche Mehraufwand setzt sich wie folgt zusammen:

<b>Informationspflicht</b>	<b>Fallzahl</b>	<b>Zeitaufwand je Fall in Std.</b>	<b>Lohnsatz in Euro/Std.</b>	<b>Personalkosten in Euro (gerundet)</b>	<b>Erfüllungsaufwand in Euro (gerundet)</b>
E.2.001 Pflicht zur nicht-finanziellen Erklärung im Lagebericht Kapitalgesellschaften	222	324	39,10	2 812 385	2 812 385
E.2.002 Pflicht zur nicht-finanziellen Konzernklärung im Konzernlagebericht Konzerne	171	576	39,10	3 851 194	3 851 194
E.2.003 Pflicht zur nicht-finanziellen Erklärung im Lagebericht und im Konzernlagebericht Mutterunternehmen	155	648	39,10	3 927 204	3 927 204

<b>Informationspflicht</b>	<b>Fallzahl</b>	<b>Zeitaufwand je Fall in Std.</b>	<b>Lohnsatz in Euro/Std.</b>	<b>Personalkosten in Euro (gerundet)</b>	<b>Erfüllungsaufwand in Euro (gerundet)</b>
E.2.004 Pflicht zur nicht-finanziellen Erklärung im Lagebericht Genossenschaften	0	-	39,10	0	0
E.2.005 Erweiterung der Angaben in der Erklärung zur Unternehmensführung Kapitalgesellschaften	46	0,25	39,10	450	450
E.2.006 Erweiterung der Angaben in der Erklärung zur Unternehmensführung Konzerne	280	0,25	39,10	2 737	2 737

**(bb) Jährlicher Erfüllungsaufwand durch weitere Vorgaben**

Der jährliche Mehraufwand für die Erfüllung der vier neu geschaffenen Vorgaben für die Wirtschaft im Hinblick auf die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung durch den Aufsichtsrat wird auf insgesamt rund 199 600 Euro geschätzt. Dieser Aufwand entsteht durch die Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU und fällt daher nicht in den Anwendungsbereich der „One in, one out“-Regelung der Bundesregierung. Der jährliche Mehraufwand setzt sich wie folgt zusammen:

<b>Vorgabe</b>	<b>Fallzahl</b>	<b>Zeitaufwand je Fall in Std.</b>	<b>Lohnsatz in Euro/Std.</b>	<b>Personalkosten in Euro (gerundet)</b>	<b>Erfüllungsaufwand in Euro (gerundet)</b>
E.2.007 Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung durch den Aufsichtsrat Kapitalgesellschaften	222	4,75	100	105 450	105 450

<b>Vorgabe</b>	<b>Fallzahl</b>	<b>Zeitaufwand je Fall in Std.</b>	<b>Lohnsatz in Euro/Std.</b>	<b>Personalkosten in Euro (gerundet)</b>	<b>Erfüllungsaufwand in Euro (gerundet)</b>
E.2.008 Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung durch den Aufsichtsrat Konzerne	171	2,33	100	39 900	39 900
E.2.009 Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung durch den Aufsichtsrat Mutterunternehmen	155	3,5	100	54 250	54 250
E.2.010 Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung durch den Aufsichtsrat Genossenschaften	0	-	100	0	0

**(b) Einmaliger Umstellungsaufwand**

Darüber hinaus wird im Hinblick auf vier der neu eingeführten Informationspflichten nach Schätzung des Statistischen Bundesamts von einem einmaligen Umstellungsaufwand zur Einarbeitung in die Neuregelungen sowie zur Einrichtung der erforderlichen Prozesse zur Datenerfassung und -übermittlung in Form eines Zusatzaufwands von 35,219 Mio. Euro ausgegangen. Dieser setzt sich wie folgt zusammen:

<b>Informationspflicht</b>	<b>Fallzahl</b>	<b>Zeitaufwand je Fall in Std.</b>	<b>Lohnsatz in Euro/Std.</b>	<b>Personalkosten in Euro (gerundet)</b>	<b>Erfüllungsaufwand in Euro (gerundet)</b>
E.2.001 Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht Kapitalgesellschaften	222	707,2	39,10	6 138 637	6 138 637

<b>Informationspflicht</b>	<b>Fallzahl</b>	<b>Zeitaufwand je Fall in Std.</b>	<b>Lohnsatz in Euro/Std.</b>	<b>Personalkosten in Euro (gerundet)</b>	<b>Erfüllungsaufwand in Euro (gerundet)</b>
E.2.002 Pflicht zur nicht-finanziellen Konzernklärung im Konzernlagebericht Konzerne	171	1 843,2	39,10	12 323 820	12 323 820
E.2.003 Pflicht zur nicht-finanziellen Erklärung im Lagebericht und im Konzernlagebericht Mutterunternehmen	155	2 764,8	39,10	16 756 070	16 756 070
E.2.004 Pflicht zur nicht-finanziellen Erklärung im Lagebericht Genossenschaften	0	-	39,10	0	0

Hinsichtlich der Erweiterung der Angaben in der Erklärung zur Unternehmensführung und der Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung durch den Aufsichtsrat schätzt das Statistische Bundesamt, dass insoweit kein signifikanter Umstellungsaufwand entstehen dürfte. Über bestehende Diversitätskonzepte dürfte bereits heute in vielen Fällen berichtet werden, beispielsweise nach dem bisherigen § 289a Absatz 2 Nummer 2 HGB. Zudem steht – anders als bei der nichtfinanziellen Erklärung – weniger die Erfassung von Daten, sondern vielmehr die Beschreibung des Diversitätskonzeptes im Vordergrund. Daher ist davon auszugehen, dass im Zusammenhang mit der Berichterstattung in der Erklärung zur Unternehmensführung keine neuen Prozesse eingerichtet werden müssen. Dasselbe gilt hinsichtlich der Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung durch den Aufsichtsrat. Die Aufsichtsräte dürften bei den erfassten Gesellschaften im Regelfall bereits heute mit der Prüfung nichtfinanzieller Angaben befasst sein, da schon nach geltendem Recht im Lage- und Konzernlagebericht über nichtfinanzielle Aspekte zu berichten ist (insbesondere §§ 289 Absatz 3, 315 Absatz 1 Satz 4 HGB) und ein Teil der Unternehmen darüber hinaus im Rahmen eines freiwilligen Nachhaltigkeitsberichts über nichtfinanzielle Belange berichtet.

**(c) Entlastung durch Möglichkeit gesonderter Berichterstattung**

Eine Entlastung der Wirtschaft ergibt sich im Hinblick auf die Informationspflichten E.2.001 bis E.2.004 aus der Nutzung der Möglichkeit, den berichtspflichtigen Gesellschaften zu gestatten, anstelle einer nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht einen gesonderten

nichtfinanziellen Bericht zu einem späteren Zeitpunkt auf der Internetseite der Gesellschaft zu veröffentlichen.

Auf der Grundlage einer stichprobenartigen Recherche auf den Internetseiten erfasster Gesellschaften sowie einer von GRI, einem gängigen Rahmenwerk für CSR-Berichterstattung, geführten Liste der deutschen Unternehmen, die einen Nachhaltigkeitsbericht nach GRI erstellen, ist davon auszugehen, dass jedenfalls ein Teil der erfassten Gesellschaften bereits heute freiwillig über nichtfinanzielle Aspekte berichtet. Im Rahmen der zum CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz durchgeführten Verbändeanhörungen wurde seitens der Wirtschaft darauf hingewiesen, dass derartige freiwillige Berichte zum Teil nicht zeitgleich mit dem Jahresabschluss beziehungsweise dem Lagebericht erstellt und veröffentlicht würden. Dies wurde damit begründet, dass zum einen bestimmte nichtfinanzielle Daten (etwa die jährliche Stromrechnung) zum Zeitpunkt des Jahresabschlusses noch nicht vorlägen und dass zum anderen die Nachhaltigkeitsberichterstattung aus der arbeitsintensiven Jahresabschlussphase herausgehalten werden sollte.

Der zusätzliche Personalaufwand, der ohne eine Nutzung der entlastenden Option der gesonderten Berichterstattung entstünde (beispielsweise durch eine aufwendige Schätzung noch nicht vorhandener nichtfinanzieller Daten oder Überstundenzuschläge für mit der Rechnungslegung befasste Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter), lässt sich nur sehr grob schätzen, weil er maßgeblich von der individuellen Situation jedes einzelnen Unternehmens im Hinblick auf Mitarbeiterkapazitäten und schon bestehende Berichtsprozesse abhängt. Vor diesem Hintergrund wird davon ausgegangen, dass sich der für die Informationspflichten E.2.001 bis E.2.004 errechnete jährliche Personalaufwand der erfassten Unternehmen durchschnittlich um ca. 5 Prozent erhöhen würde. Für die Nutzung der entlastenden Option wird daher eine Entlastung um ca. 539 700 Euro hinsichtlich des jährlichen Erfüllungsaufwands angenommen. Diese Entlastung ist wirksam im Rahmen der „One in, one out“-Betrachtung.

Hinsichtlich des einmaligen Umstellungsaufwands wird die mit der Nutzung der Option verbundene Entlastung auf ca. 10 Prozent des für die Informationspflichten E.2.001 bis E.2.004 errechneten einmaligen Umstellungsaufwands geschätzt, mithin auf ca. 3,522 Mio. Euro, da ohne die Nutzung der Option eine Umstellung bereits bestehender Berichterstattungszyklen und damit verbundener Prozesse zur Datenerfassung erforderlich wäre.

Ohne die Nutzung der Option der gesonderten Berichterstattung würden sich somit der jährliche Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft von ca. 10,794 Mio. Euro auf ca. 11,3337 Mio. Euro und der einmalige Umstellungsaufwand für die Wirtschaft von ca. 35,219 Mio. Euro auf ca. 38,741 Mio. Euro erhöhen.

#### **dd) Berücksichtigung der Belange kleiner und mittlerer Unternehmen**

Kleine und mittlere Unternehmen sind nicht vom Anwendungsbereich der neu geschaffenen Informationspflichten und der weiteren Vorgaben für die Wirtschaft erfasst, weil diese nur für bestimmte große Gesellschaften im Sinne von § 267 HGB gelten. Eine Ausweitung der Pflichten auch auf kleinere Unternehmen wurde nicht vorgesehen, um die Bürokratiekosten für kleine und mittlere Unternehmen möglichst gering zu halten. In der Gesetzesbegründung wird zudem ausdrücklich auf den Erwägungsgrund 8 der Richtlinie 2014/95/EU Bezug genommen, der regelt, dass die neuen Berichtspflichten nicht zu übermäßigem Verwaltungsaufwand für kleine und mittlere Unternehmen in den Lieferketten der berichtspflichtigen Gesellschaften führen sollen.

#### **c) Erfüllungsaufwand für die Verwaltung**

Der Erfüllungsaufwand der Verwaltung wird durch die geänderten Vorgaben nur geringfügig geändert. Hinsichtlich der nichtfinanziellen Berichtspflichten werden das Bundesamt

für Justiz und die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht neue Aufgaben auszuführen haben, indem die Einleitung von Bußgeldverfahren wegen Verstößen gegen die neuen Vorgaben für die Berichterstattung zu prüfen ist. Der Aufwand für die Verfolgung der neu geschaffenen Ordnungswidrigkeiten ist in Ermangelung vorhandener Erfahrungswerte nur grob zu schätzen. Es wird aber davon ausgegangen, dass die meisten der von der Berichtspflicht erfassten 550 Unternehmen ihren Pflichten rechtzeitig und richtig nachkommen werden, so dass nur in Einzelfällen Kontrollaufwand entsteht. Diese Annahme wird darauf gestützt, dass es sich bei den erfassten Unternehmen ausschließlich um große Gesellschaften mit mehr als 500 Mitarbeitern handelt, bei denen die bestehenden finanziellen und personellen Kapazitäten in der Regel professionelle interne Managementstrukturen und Kontrollprozesse gewährleisten dürften. Vor diesem Hintergrund wird das Fallaufkommen auf insgesamt ca. 20 Fälle pro Jahr geschätzt.

Nach einer groben Schätzung des Bundesamts für Justiz ergeben sich durch die geänderten Vorgaben insgesamt unter Zugrundelegung einer Fallzahl von ca. 20 Fällen pro Jahr zusätzliche jährliche Personalkosten in Höhe von 60 791,07 Euro, die im Rahmen der vorhandenen Personalausstattung abgedeckt werden können. Diese Kosten beinhalten Personaleinzel-, Sacheinzel- und Gemeinkosten und setzen sich wie folgt zusammen:

<b>Stelle/Laufbahn</b>	<b>Arbeitskräfte</b>	<b>Personalkosten je Stelle</b>	<b>Personalkosten gesamt</b>
Höherer Dienst	0,06397545	154 115 Euro	9 859,58 Euro
Gehobener Dienst	0,31506615	113 895 Euro	35 884,47 Euro
Mittlerer Dienst	0,0160923	96 063 Euro	1 545,89 Euro
Querschnittsaufgaben	0,11854017	113 895 Euro	13 501,13 Euro

Hierbei wurde in Anlehnung an das Rundschreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11. Mai 2016 ein Zuschlag für Querschnittsaufgaben berücksichtigt (siehe vierte Zeile der vorstehenden Tabelle). Dieser Zuschlag beträgt bei nachgeordneten Behörden 30 Prozent. Daher wurden neben rund 0,4 Arbeitskräften für die Fachaufgaben weitere rund 0,12 Arbeitskräfte für die Querschnittsaufgaben berücksichtigt. Diese wurden dem Personalkostensatz für den gehobenen Dienst zugeschrieben.

Mehrbedarf an Sach- und Personalmitteln beim Bund soll finanziell und stellenmäßig im jeweiligen Einzelplan ausgeglichen werden.

## **5. Weitere Kosten**

Kosten für die sozialen Sicherungssysteme sowie unmittelbare Auswirkungen auf das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, ergeben sich nicht.

Durch die Schaffung neuer Straftatbestände entsteht bei den Staatsanwaltschaften und Gerichten kein bezifferbarer Mehraufwand. Insoweit ist zu berücksichtigen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen der im Hinblick auf die neuen Berichtsvorgaben ergänzen Straftatbestände deutlich enger gefasst sind als die der Ordnungswidrigkeitentatbestände. Da bereits für diese Ordnungswidrigkeitentatbestände nur mit einem Fallaufkommen im niedrigen zweistelligen Bereich zu rechnen ist, ist bei den Straftatbeständen nicht mit einem insgesamt messbaren Fallaufkommen zu rechnen.

## **6. Weitere Gesetzesfolgen**

Die vorgeschlagenen Regelungen haben keine unmittelbaren Auswirkungen von gleichstellungspolitischer Bedeutung. Soweit die Diversität der Besetzung von Unternehmensorganen Gegenstand einer verstärkten Berichterstattung wird, ergänzen die neuen Vor-

gaben die bereits durch das Gesetz für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst geschaffenen Regelungen.

Besonders hervorzuheben ist aber, dass die neuen Regelungen über die nichtfinanzielle Berichterstattung durch bestimmte große Unternehmen mittelbar dazu beitragen können, dass Arbeitnehmerbelangen und dabei insbesondere Zielen zur besseren Gleichstellung von Frauen und Männern in Betrieben stärkeres Gewicht in der Unternehmensführung beigemessen wird. Mittelbare Auswirkungen können die neuen Regelungen auch in den anderen von der Berichterstattung erfassten Bereichen haben. So lassen sich auch umwelt- und sozialpolitische Ziele und die Durchsetzung der Achtung der Menschenrechte besser erreichen, wenn Unternehmen darüber verstärkt berichten und Konzepte dazu entwickeln. Langfristig bezweckt die Richtlinie 2014/95/EU einen Beitrag zum Übergang zu einer nachhaltigen globalen Wirtschaft, indem langfristige Rentabilität mit sozialer Gerechtigkeit und Umweltschutz verbunden wird (Erwägungsgrund 3). Diesem Ziel folgt auch der Entwurf.

Der Entwurf zielt entsprechend der Richtlinie 2014/95/EU auch darauf ab, das Vertrauen der Verbraucherinnen und Verbraucher in die Unternehmen zu stärken und ihnen dazu leicht verständliche und nützliche Informationen zu verschaffen. Insoweit sind verbraucherpolitische Auswirkungen zu bejahen.

Demografische Auswirkungen sind nicht zu erwarten.

## **VII. Befristung; Evaluierung**

Eine Befristung ist nicht vorgesehen, da mit dem Entwurf eine europäische Richtlinie umgesetzt wird. Die Richtlinie 2014/95/EU sieht in ihrem Artikel 3 eine Überprüfung der Richtlinie durch die Europäische Kommission vor, die bis zum 6. Dezember 2018 durch Veröffentlichung eines Berichts der Europäischen Kommission an das Europäische Parlament und den Rat abzuschließen ist.

Da der Entwurf eine Anwendung der geänderten Vorschriften erst für das am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnende Geschäftsjahr vorsieht, werden erst im Laufe des Jahres 2018 und damit kurz vor Abschluss der Evaluierung auf europäischer Ebene erste Umsetzungsergebnisse vorliegen. Vor diesem Hintergrund erscheint eine gesonderte nationale Evaluierung vor Dezember 2018 nicht angezeigt.

## **B. Besonderer Teil**

### **Zu Artikel 1 (Änderung des Handelsgesetzbuchs – HGB)**

#### **Zu Nummer 1**

In § 264 Absatz 3 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a wird ein Verweis auf die letzte Änderung der Richtlinie 2013/34/EU (Bilanzrichtlinie) durch die Richtlinie 2014/95/EU ergänzt.

#### **Zu Nummer 2**

Die Änderung von § 285 Nummer 20 HGB dient der engeren Anlehnung der deutschen Vorschriften an Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 2013/34/EU. Danach sind für alle zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Finanzinstrumente zusätzliche Angaben im Anhang erforderlich. Das geltende Recht beschränkt diese Angaben auf von Kreditinstituten im Handelsbestand gehaltene Finanzinstrumente (§ 340e HGB).

### **Zu Nummer 3**

Nummer 3 ändert § 289 HGB und damit die zentrale Norm für den Lagebericht im HGB.

#### **Zu Buchstabe a**

§ 289 Absatz 1 Satz 5 HGB wird redaktionell bereinigt.

#### **Zu Buchstabe b**

§ 289 Absatz 2 HGB wird auf die Regelungen reduziert, die für alle zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichteten Unternehmen gelten. Dazu wird § 289 Absatz 2 Satz 1 Nummer 4 HGB, der eine Sonderregelung für börsennotierte Aktiengesellschaften beinhaltet, ausgegliedert und in einen neuen § 289a Absatz 2 HGB-E verschoben. § 289 Absatz 3 HGB bleibt unverändert und ist die Grundnorm für die Angabe nichtfinanzieller Aspekte. § 289 Absatz 4 HGB wird in einen neuen § 289a Absatz 1 HGB-E verschoben, da er ebenfalls Spezialregelungen für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien enthält. § 289 Absatz 5 HGB bleibt unverändert und wird zu § 289 Absatz 4 HGB-E.

#### **Zu Doppelbuchstabe aa**

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Ausgliederung von § 289 Absatz 2 Satz 1 Nummer 4 HGB.

#### **Zu Doppelbuchstabe bb**

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Ausgliederung von § 289 Absatz 2 Satz 1 Nummer 4 HGB.

#### **Zu Doppelbuchstabe cc**

Es wird die Ausgliederung von § 289 Absatz 2 Satz 1 Nummer 4 HGB in einen neuen § 289a Absatz 2 HGB-E vorgenommen.

#### **Zu Buchstabe c**

Es wird die Ausgliederung von § 289 Absatz 4 HGB in einen neuen § 289a Absatz 1 HGB-E vorgenommen.

#### **Zu Buchstabe d**

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Ausgliederung von § 289 Absatz 4 HGB.

### **Zu Nummer 4**

Nummer 4 fügt nach § 289 HGB neue Vorschriften ein, die einerseits die aus § 289 HGB ausgegliederten Inhalte aufnehmen (§ 289a HGB-E) und andererseits der Umsetzung der Vorgaben der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU in Bezug auf die Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung durch ein einzelnes Unternehmen dienen (§§ 289b bis 289e HGB-E). Die bisher in § 289a HGB geregelte Erklärung zur Unternehmensführung wird in einen neuen § 289f HGB-E verschoben.



## **Zu § 289a HGB-E**

### **Zu § 289a Absatz 1 HGB-E**

Der bisherige Inhalt von § 289 Absatz 4 HGB über Zusatzangaben von Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, die einen organisierten Markt durch von ihnen ausgegebene stimmberechtigte Aktien in Anspruch nehmen, wird zu einem neuen § 289a Absatz 1 HGB-E und redaktionell überarbeitet. Die in § 289 Absatz 4 Nummer 1, 3 und 9 HGB enthaltenen Ausnahmen bei Berichtspflicht im Anhang und die in § 289 Absatz 4 Nummer 8 HGB enthaltene Ausnahme zur Nachteilsvermeidung werden in § 289a Absatz 1 Satz 2 und Satz 4 HGB-E zusammengefasst. § 289a Absatz 1 Satz 3 HGB-E enthält den bisherigen § 289 Absatz 4 Satz 2 HGB.

### **Zu § 289a Absatz 2 HGB-E**

§ 289a Absatz 2 HGB-E nimmt die bisherige Regelung von § 289 Absatz 2 Nummer 4 HGB auf.

Der bisherige § 289a HGB über die Erklärung zur Unternehmensführung wird zu einem neuen § 289f HGB-E.

## **Zu den §§ 289b bis 289e HGB-E**

Artikel 19a der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU führt eine nichtfinanzielle Erklärung ein, die Bestandteil des Lageberichts bestimmter großer Unternehmen werden soll. Die Grundnorm soll in § 289b HGB-E umgesetzt werden. § 289c HGB-E soll die Regelungen der Richtlinie über den Inhalt der Erklärung umsetzen. § 289d HGB-E regelt die Nutzung von Rahmenwerken für die Berichterstattung und § 289e HGB-E sieht das Wahlrecht vor, bestimmte nachteilige Informationen ausnahmsweise wegzulassen.

### **Zu § 289b HGB-E**

#### **Zu § 289b Absatz 1 HGB-E**

Absatz 1 regelt, welche Unternehmen eine nichtfinanzielle Erklärung erstellen müssen, und übernimmt dazu 1:1 den Anwendungsbereich der Richtlinie (Artikel 19a Absatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU). Der Berichtspflicht unterworfen sind Kapitalgesellschaften und (haftungsbeschränkte) Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a HGB, welche die „Voraussetzungen des § 267 Absatz 3 Satz 1, Absatz 4 bis 5 HGB erfüllen (also „groß“ sind), wenn sie mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen und zugleich kapitalmarktorientiert (§ 264d HGB) sind. Die Größenkriterien nach § 267 Absatz 3 Satz 1 HGB müssen danach tatsächlich erfüllt sein; die Fiktion nach § 267 Absatz 3 Satz 2 HGB, nach der eine kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft im Sinne des § 264d HGB automatisch als „groß“ gilt, ist insoweit nicht anwendbar. Die Voraussetzung der Kapitalmarktorientierung entspricht Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 2013/34/EU. Keiner Regelung an dieser Stelle bedarf die Erfassung von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen, da diese wie bisher in den Spezialvorschriften der §§ 340a und 341a HGB erfolgen sollte. Auf die Erläuterungen dieser Vorschriften wird verwiesen. Auf die Europäische Gesellschaft sind die Vorgaben der §§ 289b bis 289e HGB-E nach Artikel 61 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE) entsprechend anwendbar.

Im Hinblick auf die Schwelle von 500 Arbeitnehmern folgt der Vorschlag ebenfalls der Richtlinie. Dabei gelten für den Schwellenwert § 267 Absatz 4 und 5 HGB entsprechend. Das bedeutet, dass im Regelfall zwei aufeinanderfolgende Abschlussstichtage zu betrach-

ten sind und im Falle von Neugründungen und Umwandlungen in der Regel nur ein Abschlussstichtag maßgeblich ist.

Eine Ausweitung der Regelungen auch auf kleinere Unternehmen mit bis zu 500 Arbeitnehmern erscheint zumindest derzeit nicht angezeigt. Einerseits ist eine Überprüfung der Richtlinie 2014/95/EU auf europäischer Ebene in einigen Jahren vorgesehen, andererseits sollen die Belastungen für den deutschen Mittelstand begrenzt werden. Die im Bilanzrecht bestehende Abstufung von Berichtsansforderungen nach der Unternehmensgröße und nach den Erwartungen der Rechnungslegungsadressaten rechtfertigt es, bei anderen Unternehmen als den nach § 289b Absatz 1 HGB-E erfassten Unternehmen ganz auf eine nichtfinanzielle Erklärung zu verzichten. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass alle großen Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Absatz 3 HGB verpflichtet bleiben, nichtfinanzielle Belange in ihren Lageberichten zu berücksichtigen (§ 289 Absatz 3 HGB).

Um zu vermeiden, dass dieselben nichtfinanziellen Angaben mehrfach berichtet werden müssen, kann in der nichtfinanziellen Erklärung oder in dem gesonderten nichtfinanziellen Bericht auf nichtfinanzielle Angaben im Lagebericht verwiesen werden (§ 289b Absatz 1 Satz 3 HGB-E). In jedem Fall müssen die inhaltlichen Vorgaben der §§ 289c bis 289e HGB-E erfüllt werden.

### **Zu § 289b Absatz 2 HGB-E**

In Umsetzung von Artikel 19a Absatz 3 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU wird ein Tochterunternehmen von der Pflicht zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung befreit. Voraussetzung ist, dass das Tochterunternehmen in den Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum einbezogen ist und dieser Konzernlagebericht eine nichtfinanzielle Erklärung enthält, die den Vorgaben des auf das Mutterunternehmen anwendbaren nationalen Rechts im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU entspricht. Hat das Mutterunternehmen stattdessen einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht erstellt und veröffentlicht, genügt auch die Einbeziehung des Tochterunternehmens in diesen Bericht. Nach den allgemeinen handelsbilanzrechtlichen Grundsätzen (§ 290 HGB) ist maßgeblich, ob das Mutterunternehmen auf das Tochterunternehmen einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.

Gerade in mehrfach gestuften Konzernen kann es für den Nutzer der nichtfinanziellen Informationen schwierig sein, schnell den Konzernlagebericht oder den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht zu ermitteln, der Informationen über das Tochterunternehmen enthält. Daher soll die Kapitalgesellschaft, die eigentlich eine nichtfinanzielle Erklärung erstellen müsste, in ihrem Lagebericht darauf Bezug nehmen und angeben, welches Mutterunternehmen den Bericht erstellt und bei welchem Register beziehungsweise auf welcher Internetseite dieser Bericht in deutscher oder englischer Sprache offengelegt oder veröffentlicht wird. Im Regelfall wird der Konzernlagebericht schon gemäß § 264 Absatz 3 Satz 1 Nummer 5, Satz 2 und 3 HGB durch das befreite Tochterunternehmen beim Bundesanzeiger offenzulegen oder dort in deutscher oder englischer Sprache unter dem Tochterunternehmen auffindbar sein. Andernfalls hat ein Tochterunternehmen, das die Befreiung nach § 289b Absatz 2 HGB-E in Anspruch nehmen will, dafür Sorge zu tragen, dass eine deutsche oder englische Übersetzung der nichtfinanziellen Konzernklärung oder des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts öffentlich verfügbar ist.

Die Befreiung nach § 289b Absatz 2 HGB-E kommt nur dann zur Anwendung, wenn das Tochterunternehmen nach § 289b Absatz 1 HGB-E zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung verpflichtet ist. Eine solche Pflicht besteht nicht, wenn das Tochterunternehmen nach den seit langem geltenden allgemeinen bilanzrechtlichen Befreiungsregelungen des § 264 Absatz 3 HGB von der Aufstellung eines Lageberichts absieht. Es fehlt dann bereits an einem Lagebericht des Tochterunternehmens, der um eine nichtfinanzielle Erklärung

erweitert werden könnte. Auch Artikel 19a Absatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU knüpft die Pflicht zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung daran, dass die Kapitalgesellschaft einen Lagebericht aufstellt.

Die Befreiung nach § 289b Absatz 2 HGB-E wird durch die Befreiung nach § 264 Absatz 3 HGB aber nicht entbehrlich. Vielmehr sind Fälle denkbar, in denen ein Tochterunternehmen zwar einen eigenen Lagebericht aufzustellen hat, weil die Voraussetzungen nach § 264 Absatz 3 HGB nicht erfüllt sind, dabei aber von der Pflicht zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung gemäß § 289b Absatz 2 HGB-E befreit ist. § 289b Absatz 2 HGB-E sieht nämlich (entsprechend den Vorgaben der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU) andere und für sich genommen weniger strenge Voraussetzungen für die Befreiung von der Berichtspflicht vor als § 264 Absatz 3 HGB. Beispielsweise darf ein Tochterunternehmen von der Aufstellung eines Lageberichts nach § 264 Absatz 3 HGB nur dann absehen, wenn sich das Mutterunternehmen bereit erklärt, für die von dem Tochterunternehmen bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr einzustehen.

### **Zu § 289b Absatz 3 HGB-E**

Die Mitgliedstaatenoption aus Artikel 19a Absatz 4 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU soll ausgeübt werden. Eine Kapitalgesellschaft kann ihre aus § 289b Absatz 1 HGB-E folgende Pflicht zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht auch dadurch erfüllen, dass sie einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht veröffentlicht. Die §§ 289c bis 289e HGB-E gelten für den gesonderten nichtfinanziellen Bericht entsprechend.

Der gesonderte nichtfinanzielle Bericht muss die gleichen Inhalte aufweisen, die für die nichtfinanzielle Erklärung nach § 289c HGB-E vorgeschrieben sind, er kann aber auch – wie die nichtfinanzielle Erklärung – weitere Angaben enthalten. Zudem muss der gesonderte nichtfinanzielle Bericht zusammen mit dem Lagebericht nach § 325 HGB im Bundesanzeiger offengelegt oder auf der Internetseite der Kapitalgesellschaft veröffentlicht werden (Artikel 19a Absatz 4 Buchstaben a und b der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU). Macht die Kapitalgesellschaft von der Veröffentlichung im Internet Gebrauch, hat sie aber gemäß § 289b Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b HGB-E die in der Richtlinie vorgegebene Frist von sechs Monaten ab dem Abschlussstichtag einzuhalten und den Bericht mindestens für eine Dauer von zehn Jahren auf der Internetseite verfügbar zu halten. Zusätzlich ist bei der Veröffentlichung im Internet in den Lagebericht ein Bezug auf diese Veröffentlichung aufzunehmen. Dabei ist die Internet-Adresse anzugeben, unter der die Veröffentlichung erfolgt. In jedem Fall muss die Veröffentlichung im Internet für eine gewisse Dauer erfolgen, damit die Ziele der Richtlinie 2014/95/EU erreicht werden. Daher wird in Anlehnung an die Vorgaben für das Vorhalten beispielsweise von Jahresfinanzberichten im Unternehmensregister in § 24 der Wertpapierhandelsanzeige- und Insiderverzeichnisverordnung vom 13. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3376) in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie (BGBl. 2015 I S. 2029) eine Frist von zehn Jahren für die Verfügbarkeit vorgeschrieben.

Eine Kapitalgesellschaft kann demnach die nichtfinanziellen Angaben in drei verschiedenen Varianten der Öffentlichkeit zugänglich machen:

- die Kapitalgesellschaft kann in den nach § 325 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 HGB offenzulegenden Lagebericht eine nichtfinanzielle Erklärung aufnehmen,
- die Kapitalgesellschaft kann einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht erstellen und zeitgleich mit dem Lagebericht nach § 325 HGB im Bundesanzeiger offenlegen (§ 289b Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a HGB-E) oder

- die Kapitalgesellschaft kann einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht erstellen und auf ihrer Internetseite veröffentlichen, wenn sie im Lagebericht darauf Bezug nimmt (§ 289b Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b HGB-E).

Erfüllt die Kapitalgesellschaft die in § 289b Absatz 3 HGB-E für den gesonderten nichtfinanziellen Bericht vorgesehenen Anforderungen nicht, beispielsweise weil sie den gesonderten Bericht erst nach mehr als sechs Monaten veröffentlicht, hat sie die Befreiung nach § 289b Absatz 3 HGB-E nicht wirksam ausgeübt. Das hat zur Folge, dass es bei der Verpflichtung nach § 289b Absatz 1 HGB-E bleibt, eine nichtfinanzielle Erklärung in den Lagebericht aufzunehmen. Fehlt diese Erklärung, kann dies ein Ordnungswidrigkeitsverfahren nach § 334 HGB-E auslösen.

#### **Zu § 289b Absatz 4 HGB-E**

Artikel 19a Absatz 5 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU sieht vor, dass die nichtfinanzielle Erklärung und der gesonderte nichtfinanzielle Bericht nur eingeschränkt in die Abschlussprüfung einzubeziehen sind. Diese Vorgabe wird in § 317 Absatz 2 Satz 4 HGB-E umgesetzt, auf dessen Erläuterung verwiesen wird.

Wird aber auf Veranlassung des Unternehmens zusätzlich eine externe inhaltliche Überprüfung der nichtfinanziellen Erklärung beziehungsweise des gesonderten nichtfinanziellen Berichts vorgenommen, ist eine Aussage darüber wichtig für die Nutzer des Berichts. Eine externe inhaltliche Überprüfung, insbesondere durch den Abschlussprüfer, kann das Vertrauen in die nichtfinanziellen Informationen erhöhen. Daher muss in diesem Fall das Prüfungsurteil mit der nichtfinanziellen Erklärung oder dem gesonderten nichtfinanziellen Bericht gemeinsam öffentlich zugänglich gemacht werden. In dem Prüfungsurteil sind auch solche Informationen anzugeben, die eine Einschätzung der Überprüfungsleistung ermöglichen (zum Beispiel Prüfungsmethoden, Prüfungsumfang, Prüfungsmaßnahmen und der Überprüfung zugrundeliegende Regeln und Standards). Entscheidet sich das Unternehmen gegen eine solche Überprüfung, muss es das nicht gesondert bekanntgeben.

#### **Zu § 289c HGB-E**

Die Vorgaben für den Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung werden in einem neuen § 289c HGB-E geregelt. Die Regelung dient dazu, die Vergleichbarkeit von nichtfinanziellen Angaben der Unternehmen zu verbessern, ohne die Grundsätze der bisherigen Finanzberichterstattung zu verlassen.

Zur Orientierung darüber, was Gegenstand einer solchen Berichterstattung sein sollte, können nach Artikel 19a Absatz 1 Unterabsatz 5 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU Rahmenwerke genutzt werden. Nationale, internationale und europäische Rahmenwerke (beispielsweise die Leitsätze der OECD für multinationale Unternehmen, GRI G4, der Deutsche Nachhaltigkeitskodex, das Umweltmanagement- und -betriebsprüfungssystem EMAS, der UN Global Compact, die VN Leitprinzipien für Wirtschaft und Menschenrechte, die ISO 26000 der Internationalen Organisation für Normung, die Dreigliedrige Grundsatzerklärung über multinationale Unternehmen und Sozialpolitik der Internationalen Arbeitsorganisation) können Rahmen darstellen, an denen sich die Kapitalgesellschaft bei der Berichterstattung orientieren kann. Manche der Rahmenwerke decken allerdings nur Teilaspekte ab. Die Kapitalgesellschaften müssen sicherstellen, dass sie in der Berichterstattung alle von § 289c HGB-E geforderten Berichtselemente abdecken. Kapitalgesellschaften können die nichtfinanzielle Erklärung auch ohne Bezugnahme auf ein Rahmenwerk erstellen (§ 289d HGB-E). § 289c HGB-E sieht zum Teil zwingende Vorgaben und zum Teil beispielhafte Aufzählungen vor. Die Mindestvorgaben dienen dazu, die Vergleichbarkeit der Berichterstattung zu verbessern, ohne die notwendige Flexibilität der Regelungen im Hinblick auf unterschiedliche Geschäftsmodelle, Märk-

te und Länder sowie auf bereits von Unternehmen bei der Berichterstattung genutzte Rahmenwerke zu reduzieren.

#### **Zu § 289c Absatz 1 HGB-E**

Absatz 1 setzt Artikel 19a Absatz 1 Unterabsatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU um. Eine kurze Beschreibung des Geschäftsmodells wird in der Praxis schon heute regelmäßig im Lagebericht vorgenommen und nun auf die nichtfinanzielle Erklärung ausgeweitet. Da das Geschäftsmodell gegenüber nichtfinanziellen Aspekten eigenständig ist, bietet sich eine herausgehobene Regelung an.

#### **Zu § 289c Absatz 2 HGB-E**

Absatz 2 setzt Artikel 19a Absatz 1 Unterabsatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU im Hinblick auf die Reichweite der Berichterstattung um. Absatz 2 nennt die in der Richtlinie vorgesehenen nichtfinanziellen Aspekte in derselben Reihenfolge, die aber nicht als Festlegung einer Priorität zu verstehen ist. Ob die Aspekte in der nichtfinanziellen Erklärung in derselben Reihenfolge behandelt werden, bleibt den Unternehmen überlassen. Wenn eine Information mehrere Aspekte berührt, spricht in der Regel nichts dagegen, die Angaben zusammenhängend darzustellen und gegebenenfalls an anderer Stelle in der nichtfinanziellen Erklärung auf die Darstellung zu verweisen. Insgesamt muss die nichtfinanzielle Erklärung die Aspekte aber vollständig abdecken und in einer übersichtlich strukturierten Weise darstellen. Um Wiederholungen zu vermeiden, kann in der nichtfinanziellen Erklärung zudem auf entsprechende Angaben verwiesen werden, die an anderer Stelle im Lagebericht (einschließlich der Erklärung zur Unternehmensführung) enthalten sind.

§ 289c Absatz 2 HGB-E soll prinzipienorientierte, aber gegenüber dem Richtlinien text konkretisierte Regelungen aufnehmen, die aus den Erwägungsgründen der Richtlinie 2014/95/EU entlehnt sind. Die Regelung sieht daher keine abschließende Check-Liste vor, die das berichtspflichtige Unternehmen nur ausfüllen muss. Ein solcher Ansatz wäre zwar formal leichter vergleichbar, würde aber das mittelbare Ziel der Richtlinie 2014/95/EU verfehlen, Unternehmen über den Weg der Berichterstattung stärker dazu zu bewegen, ihre gesellschaftliche und ökologische Verantwortung zu erkennen und wahrzunehmen. Daher benennt § 289c Absatz 2 HGB-E vielmehr beispielhaft konkrete Themen innerhalb der einzelnen nichtfinanziellen Aspekte, mit denen sich das berichtspflichtige Unternehmen auseinandersetzen sollte, und gibt durch die Betonung dieser Themen eine Orientierung, was unter den genannten Berichtsfeldern aus der Perspektive der Allgemeinheit wesentlich sein könnte. Die konkretisierenden Beispiele sind dabei nicht als zwingende Mindestinhalte der Berichterstattung zu verstehen. Die Kapitalgesellschaft hat in jedem Fall die in § 289c Absatz 3 bis 4 HGB-E geregelten Vorgaben zu beachten und sollte daher stets bestimmen, was für ihr Geschäftsmodell wesentlich ist.

Wie die Richtlinie stellt § 289c Absatz 3 HGB-E dabei darauf ab, dass es auf das konkrete Unternehmen ankommt und auch in der nichtfinanziellen Berichterstattung der Wesentlichkeits- und Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gelten soll.

Die Nummern 1 bis 5 sehen zu den einzelnen nichtfinanziellen Aspekten eine an den Erwägungsgründen der Richtlinie 2014/95/EU angelehnte weitere Konkretisierung vor.

#### **Zu § 289c Absatz 2 Nummer 1 HGB-E**

Im Hinblick auf Umweltbelange werden in Anlehnung an Erwägungsgrund 7 der Richtlinie 2014/95/EU bestimmte Umweltaspekte beispielhaft aufgezählt, über die im Einzelfall zu berichten sein kann. In Betracht kommt unter anderem eine Berichterstattung über die Treibhausgasemissionen oder den Wasserverbrauch einer Kapitalgesellschaft, über die durch die Kapitalgesellschaft verursachte Luftverschmutzung, über die Nutzung von er-

neuerbaren und nicht erneuerbaren Energien, über den Schutz der biologischen Vielfalt oder über Einzelheiten der aktuellen und vorhersehbaren Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf die Umwelt. Das schließt weitere Angaben, etwa zu Auswirkungen der Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft auf die Gesundheit und die Umweltsicherheit oder auf Bodenbelastungen, nicht aus, falls diese im Hinblick auf die konkrete Geschäftstätigkeit relevant sind. Zudem können im Ermessen des berichtenden Unternehmens auch globale Umwelt- und Klimaziele berücksichtigt werden. Soweit die Kapitalgesellschaft auch informationspflichtige Stelle im Sinne des § 10 Absatz 1 in Verbindung mit § 2 Absatz 1 Nummer 2 und Absatz 2 des Umweltinformationsgesetzes ist, bleiben die hieraus resultierenden Verpflichtungen aus dem Umweltinformationsgesetz unberührt.

#### **Zu § 289c Absatz 2 Nummer 2 HGB-E**

Nummer 2 orientiert sich ebenfalls an Erwägungsgrund 7 der Richtlinie 2014/95/EU. Im Hinblick auf Arbeitnehmerbelange kann die Berichterstattung unter anderem die Einhaltung von Rechtsvorschriften und anerkannten Standards oder getroffene Maßnahmen umfassen, die Arbeitnehmerrechte und Arbeitnehmerinteressen betreffen. Dabei kommen beispielsweise Angaben zu Maßnahmen, die zur Gewährleistung der Geschlechtergleichstellung ergriffen wurden, zu Arbeitsbedingungen, zur Umsetzung der grundlegenden Übereinkommen der Internationalen Arbeitsorganisation (ILO Kernarbeitsnormen), zur Achtung der Rechte der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, informiert und konsultiert zu werden sowie gegebenenfalls mitbestimmen zu können, zum sozialen Dialog, zur Achtung der Rechte der Gewerkschaften, zum Gesundheitsschutz oder zur Sicherheit am Arbeitsplatz in Betracht. Dazu können auch Angaben zur Personalplanung im Hinblick auf benötigte Fachkräfte, zu Krankheitsquoten, Unfall- und Fluktuationsraten gehören.

#### **Zu § 289c Absatz 2 Nummer 3 HGB-E**

Nach Nummer 3 kommen im Hinblick auf Sozialbelange in Anlehnung an Erwägungsgrund 7 der Richtlinie 2014/95/EU beispielsweise Angaben zum Dialog auf regionaler und kommunaler Ebene, etwa mit lokalen Gemeinschaften wie Kommunen, oder zu den zur Sicherstellung des Schutzes und der Entwicklung dieser Gemeinschaften ergriffenen Maßnahmen in Betracht.

#### **Zu § 289c Absatz 2 Nummer 4 HGB-E**

Die nichtfinanzielle Erklärung soll nach Nummer 4 auch die Achtung der Menschenrechte durch die Kapitalgesellschaft erfassen. In Betracht kommen in Anlehnung an die Erwägungsgründe 7 und 8 der Richtlinie 2014/95/EU beispielsweise Angaben zur Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen.

#### **Zu § 289c Absatz 2 Nummer 5 HGB-E**

Im Hinblick auf die Bekämpfung von Korruption und Bestechung sollen die in Erwägungsgrund 7 genannten Beispiele in Nummer 5 übernommen werden. Korruption und Bestechung sind für das Gemeinwesen besonders problematisch und werden durch viele Rechtsvorschriften geächtet. Entscheidend ist aber, dass dieses Verständnis auch in den Unternehmen gelebt wird. Daher kommt beispielsweise eine Berichterstattung über bestehende Instrumente zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung in Betracht. Dazu gehören die Maßnahmen und Prozesse der Kapitalgesellschaft zur Vermeidung und Aufdeckung von Korruption und Bestechung.

#### **Zu § 289c Absatz 3 HGB-E**

In Umsetzung von Artikel 19a Absatz 1 Unterabsatz 1 Buchstabe b bis e der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU wird geregelt, welche konkreten

Fragen zu den einzelnen nichtfinanziellen Aspekten in der nichtfinanziellen Erklärung anzusprechen sind. Wichtig ist dabei, dass die Angaben nicht nur pauschal, sondern konkret für jeden in Absatz 2 genannten nichtfinanziellen Aspekt (das heißt für Umweltbelange, Arbeitnehmerbelange, Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte sowie Bekämpfung von Korruption und Bestechung) einzeln zu machen sind. Dagegen ist die Reihenfolge der Angaben nicht zwingend. Es kann für eine Kapitalgesellschaft Gründe geben, beispielsweise die Darstellung der ermittelten wesentlichen Risiken an den Beginn der Beschreibung eines Konzepts zu stellen.

§ 289c Absatz 3 HGB-E begrenzt – wie in Artikel 19a Absatz 1 Unterabsatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU vorgesehen – die Angaben, die in der nichtfinanziellen Erklärung zu machen sind, auf diejenigen Angaben, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, der Lage und Entwicklung sowie der Auswirkungen auf die nichtfinanziellen Belange erforderlich sind. Der Begriff „erforderlich“ wurde wörtlich aus der Richtlinie 2014/95/EU übernommen. Zwar weicht dieser Wortlaut von § 289 Absatz 3 HGB („von Bedeutung“) ab; bereits in der Begründung zum Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) ist im Hinblick auf § 289 Absatz 3 HGB aber klargestellt, dass damit ebenfalls die Erforderlichkeit für das Verständnis gemeint ist (Bundestagsdrucksache 15/3419, S. 31).

Die schon geltende Wesentlichkeitsformel des § 289 Absatz 3 HGB wird in § 289c Absatz 3 HGB-E dabei in der Weise modifiziert, dass die Angabe zugleich („sowie“) auch für das Verständnis der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf nichtfinanzielle Belange erforderlich sein muss. Es reicht damit nicht aus, dass die nichtfinanzielle Information nur für das Verständnis von Lage und Entwicklung der Kapitalgesellschaft, nicht aber auch für die Auswirkungen seiner Geschäftstätigkeit erforderlich ist. Solche Angaben müssen schon heute im Lagebericht nach § 289 Absatz 3 HGB im Zusammenhang mit nichtfinanziellen Leistungsindikatoren berichtet werden.

In vielen Fällen werden beide Voraussetzungen dennoch gleichermaßen erfüllt sein. So dürften ressourcenwirksame Entwicklungen nicht nur Umwelt oder Arbeitnehmer, sondern zugleich auch die künftige Entwicklung der Kapitalgesellschaft selbst betreffen. Andauernde schwere Menschenrechtsverletzungen, die durch die Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft gefördert werden, dürften das Risiko eines gravierenden Imageverlusts und von Absatzeinbrüchen beinhalten, die Auswirkungen auf das Geschäftsmodell haben können.

Zur besseren Orientierung kann sich die Kapitalgesellschaft bei der Berichterstattung auf anerkannte Rahmenwerke zur Berichterstattung stützen (§ 289d HGB-E). Die Mindestvorgaben in § 289c Absatz 3 HGB-E sollen die bereits heute angewandten und anerkannten Rahmenwerke für die Berichterstattung nicht ersetzen. Langfristig sollten Kapitalgesellschaften daher erwägen, sich für eine Berichterstattung auf der Grundlage eines oder mehrerer anerkannten Rahmenwerke zu entscheiden.

### **Zu § 289c Absatz 3 Nummer 1 HGB-E**

Anzugeben ist eine Beschreibung der von der Kapitalgesellschaft verfolgten Konzepte. Gemeint sind Ausführungen dazu, welche Ziele sich die Kapitalgesellschaft in Bezug auf einen nichtfinanziellen Aspekt setzt, welche Maßnahmen sie dazu in welchem Zeitraum treffen will, wie die Unternehmensführung in diese Maßnahmen eingebunden ist und welche Prozesse, etwa auch zur Beteiligung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern und anderen Interessenträgern, sie durchführen will. Die Regelung stellt zudem entsprechend der ausdrücklichen Vorgabe der Richtlinie klar, dass die Berichterstattung über die Konzepte auch die von der Kapitalgesellschaft angewandten Due-Diligence-Prozesse umfasst.

Die Kapitalgesellschaft hat nach § 289c Absatz 3 Nummer 1 HGB-E nur über ein bestehendes Konzept zu berichten und andernfalls zu erläutern, warum sie kein Konzept hat (§ 289c Absatz 4 HGB-E). Die Regelung zielt nicht darauf ab, dass die Kapitalgesellschaft allein für Zwecke der Berichterstattung ihre bestehenden Konzepte anpasst. Die Kapitalgesellschaft muss vielmehr selbst entscheiden, wie sie mit nichtfinanziellen Themen umgehen möchte und ob und wie sie diesbezüglich ein Konzept entwickelt und umsetzt. Für die Allgemeinheit ist es nur wichtig, dass das Konzept so, wie es ist, in seinen wesentlichen Zügen dargestellt wird und angegeben wird, auf welche nichtfinanziellen Aspekte es sich bezieht. Die Nutzer der Informationen müssen darüber informiert werden, auf welche nichtfinanziellen Aspekte sich das Konzept der Kapitalgesellschaft bezieht, weil die Kapitalgesellschaft nach § 289c Absatz 4 HGB-E anzugeben und zu begründen hat, wenn sie in Bezug auf einen nichtfinanziellen Aspekt kein Konzept verfolgt.

Neben materiellen Informationen ist für die Vergleichbarkeit der Berichte von besonderer Bedeutung, wie die Wahrnehmung der Verantwortung in der Unternehmensführung organisiert ist, also ob Vorstand beziehungsweise Geschäftsführung selbst eingebunden sind. Artikel 33 Absatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU sieht eine eigene Verantwortung der Mitglieder der Leitungs-, Verwaltungs- und Aufsichtsorgane für die Erfüllung der nichtfinanziellen Berichtspflicht vor.

Zugleich ist in der öffentlichen Diskussion und der Entwicklung von Rahmenwerken für die Berichterstattung ein wachsendes Interesse von Interessengruppen an einer frühzeitigen Beteiligung zu erkennen. In Betracht kommen daher auch Angaben darüber, wie die Kapitalgesellschaft relevante Interessengruppen im Hinblick auf nichtfinanzielle Belange identifiziert und im Rahmen der Entwicklung eines Konzepts und im Rahmen der Berichterstattung beteiligt.

Insbesondere sollte die Kapitalgesellschaft zudem, sofern sie aufgrund ihres Geschäftsmodells wesentlich von einer Lieferkette in Bezug auf ihre Produkte oder Dienstleistungen abhängt, darstellen, bis zu welcher Tiefe ihrer Lieferkette nichtfinanzielle Themen adressiert werden.

Im Rahmen der Beschreibung der Konzepte sind auch die von der Kapitalgesellschaft angewandten Due-Diligence-Prozesse zu beschreiben. Das umfasst nach Erwägungsgrund 6 der Richtlinie 2014/95/EU, wenn dies relevant und verhältnismäßig ist, auch wesentliche Angaben zu Due-Diligence-Prozessen, welche die Kapitalgesellschaft in Bezug auf ihre Lieferkette und ihre Kette von Subunternehmern anwendet, um bestehende und potenzielle negative Auswirkungen zu erkennen, zu verhindern und abzuschwächen. Eine Pflicht, in Bezug auf nichtfinanzielle Aspekte besondere Due-Diligence-Prozesse durchzuführen, sieht weder die Richtlinie 2014/95/EU noch das Handelsgesetzbuch vor. Gemeint sind Verfahren, mit denen die Kapitalgesellschaft Sorgfaltspflichten und -obliegenheiten identifiziert und erfüllt, insbesondere etwaige Risiken für einzelne nichtfinanzielle Aspekte ermittelt und Maßnahmen zu deren Eindämmung oder Beseitigung festlegt. Es geht dabei immer um die angewandten Prozesse. Due-Diligence-Prozesse weisen damit eine gewisse Nähe zu Prozessen auf, die schon heute in § 289 HGB angesprochen werden: So gibt es zwischen Due-Diligence-Prozessen und der Festlegung von Risikomanagementzielen und -methoden sowie den wesentlichen Merkmalen des internen Kontrollsystems nicht wenige Schnittmengen.

### **Zu § 289c Absatz 3 Nummer 2 HGB-E**

Die Berichterstattung hat auch die Ergebnisse der Konzepte in Bezug auf die nichtfinanziellen Aspekte darzustellen. Gemeint sind in erster Linie feststellbare Auswirkungen der Anwendung der Konzepte. Hat ein Konzept noch nicht zu feststellbaren Auswirkungen geführt, ist auch das als Ergebnis zu berichten. Eine nähere Erläuterung dieser Ergebnisse ist nicht vorgeschrieben, dürfte aber häufig von Interesse für die Nutzer der Informatio-



nen und damit sinnvoll sein. Es ist daher mit der Regelung vereinbar, wenn eine Kapitalgesellschaft zusätzliche Erläuterungen zu den Ergebnissen aufnimmt.

### **Zu § 289c Absatz 3 Nummer 3 HGB-E**

Im Zentrum der Aufmerksamkeit der Unternehmen steht schon heute die Berichterstattung über die wesentlichen Risiken. Sie hat auch für die Nutzer der Informationen große Bedeutung. Vor diesem Hintergrund ist der Wortlaut des Artikels 19a Absatz 1 Unterabsatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU zu verstehen, der versucht, beide Perspektiven gleichermaßen abzubilden. Zu berichten sind Risiken, die sich aus der Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft für die in § 289c Absatz 2 HGB-E genannten nichtfinanziellen Aspekte ergeben.

Hinzuweisen ist darauf, dass nicht nur solche Risiken, die die Kapitalgesellschaft selbst (bewusst) setzt, zu berichten sind, sondern unter den Voraussetzungen des § 289c Absatz 3 Nummer 4 HGB-E auch Risiken, die sich aus den eigenen Produkten oder Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft ergeben. Darüber hinaus sind nach § 289c Absatz 3 Nummer 4 HGB-E auch Risiken zu berichten, die mit den eigenen Geschäftsbeziehungen der Kapitalgesellschaft zu anderen Unternehmen – auch außerhalb der eigenen Konzernstruktur – verknüpft sind, etwa den Geschäftsbeziehungen mit Lieferanten. Im Hinblick auf diese Aspekte, insbesondere nichtfinanzielle Risiken in der Lieferkette und der Kette von Subunternehmern, ist § 289c Absatz 3 Nummer 4 HGB-E die Spezialregelung zu § 289c Absatz 3 Nummer 3 HGB-E.

Andererseits wird der Risikobegriff begrenzt: Zu berichten sind nur wesentliche Risiken. Wesentlich im Sinne des § 289c Absatz 3 Nummer 3 sind nach dem Erwägungsgrund 8 der Richtlinie 2014/95/EU diejenigen Risiken, die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die nichtfinanziellen Aspekte haben werden oder bereits zu solchen Auswirkungen geführt haben. Die Schwere der Auswirkungen soll nach ihrem Ausmaß und ihrer Intensität beurteilt werden. Insbesondere im Hinblick auf Risiken aus Geschäftsbeziehungen werden zudem in § 289c Absatz 3 Nummer 4 HGB-E entsprechend der Richtlinie die Relevanz und die Verhältnismäßigkeit der Berichterstattung zu einer weiteren ausdrücklichen Voraussetzung der Berichtspflicht erhoben.

§ 289c Absatz 3 Nummer 3 und 4 HGB-E greift dabei grundsätzlich jeweils den Wortlaut der Richtlinie auf, um die auf europäischer Ebene verhandelte Kompromissformel im deutschen Recht zu verankern. Auch wenn die Begriffe auf europäischer Ebene festgelegt worden sind, sollte von folgendem Verständnis ausgegangen werden:

Bei der Berichterstattung über Risiken sind die allgemeinen Grundsätze der Finanzberichterstattung entsprechend anzuwenden. Der Risikobegriff kann in diesem Zusammenhang aber nicht allein bilanzrechtlich bestimmt werden. Anders als bei Risiken im Rahmen des finanziellen Teils des Lageberichts geht es bei den nach § 289c Absatz 3 Nummer 3 HGB-E zu berichtenden Risiken nicht in erster Linie um Risiken für das Unternehmen selbst, sondern um Risiken für nichtfinanzielle Aspekte außerhalb des Unternehmens – also für die Umwelt, für Arbeitnehmer und für die anderen nichtfinanziellen Belange.

Die Berichterstattung steht aber nicht nur unter dem Vorbehalt, dass es sich um ein wesentliches Risiko handelt, sondern auch unter dem Wesentlichkeitsvorbehalt von § 289c Absatz 3 HGB-E (in dem Satzteil vor Nummer 1). Danach sind nur solche Informationen zu berichten, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses und der Lage der Kapitalgesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit erforderlich sind. Der Bezugspunkt der Wesentlichkeit unterscheidet sich dabei: § 289c Absatz 3 Nummer 3 und 4 HGB-E stellt auf die Wesentlichkeit des Risikos ab, also auf das sehr wahrscheinliche Eintreten schwerwiegender negativer Auswirkungen, während § 289c Absatz 3 HGB-E in dem Satzteil vor Nummer 1 die Wesentlichkeit der Information über das Risiko verlangt. Dabei dürfte ein wesentliches Risiko in der Regel auch eine im Hin-

blick auf die Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf nichtfinanzielle Aspekte wesentliche Information sein. § 289c Absatz 3 HGB-E verlangt in dem Satzteil vor Nummer 1 aber in jedem Fall, dass die Information immer auch für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses und der Lage des Unternehmens von Bedeutung ist. Für die Berichterstattung relevant sind damit in erster Linie die durch die Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft verursachten Risiken für die – wenn auch nichtfinanziellen – Voraussetzungen ihrer künftigen Geschäftstätigkeit. Die Kapitalgesellschaft soll durch ihre Geschäftstätigkeit nicht die Grundlagen ihrer künftigen Geschäftstätigkeit schädigen. Ist die Geschäftstätigkeit von vornherein auf bestimmte nicht erneuerbare Ressourcen begrenzt und stehen diese Ressourcen etwa aufgrund von Streitigkeiten über Umweltauswirkungen oder Arbeitsbedingungen kürzer als geplant zur Verfügung, ist auch das ein wesentliches Risiko für die Geschäftstätigkeit.

#### **Zu § 289c Absatz 3 Nummer 4 HGB-E**

§ 289c Absatz 3 Nummer 4 HGB-E regelt die Berichterstattung über die wesentlichen Risiken, die mit den Produkten, Dienstleistungen und Geschäftsbeziehungen der Kapitalgesellschaft verknüpft sind. Das umfasst nach Erwägungsgrund 8, falls dies relevant und verhältnismäßig ist, auch wesentliche Angaben über die Lieferkette und die Kette von Subunternehmern. Die Verlagerung dieser Definition aus § 289c Absatz 3 Nummer 3 HGB-E heraus in eine eigene Nummer dient der Erleichterung der Lesbarkeit. Die grundsätzlichen Darlegungen, etwa zur Wesentlichkeit und zum Risikobegriff, gelten daher entsprechend.

In der öffentlichen Diskussion über die Wahrnehmung verstärkter Verantwortung durch Unternehmen spielt die Lieferkette und die Kette von Subunternehmern eine zentrale Rolle. Denn häufig finden Verletzungen anerkannter Umwelt-, Sozial- und Menschenrechtsstandards in Drittstaaten und durch Vertragspartner von berichtspflichtigen Unternehmen statt. Für die Allgemeinheit ist es daher beispielsweise wichtig, zu erfahren, ob die berichtende Kapitalgesellschaft aufgrund ihres Geschäftsmodells eine Lieferkette eingerichtet hat und bis zu welcher Tiefe der Lieferkette nichtfinanzielle Angaben gemacht werden. Diese Anforderung findet sich mit unterschiedlichen Akzenten in den meisten Rahmenwerken für die Berichterstattung.

Nach Erwägungsgrund 8 der Richtlinie 2014/95/EU soll die Berichterstattung über die Lieferkette ausdrücklich nicht zu übermäßigem Verwaltungsaufwand für kleine und mittelgroße Unternehmen in der Lieferkette oder der Kette von Subunternehmern der berichtspflichtigen Kapitalgesellschaft führen. Berichtspflichtige Unternehmen sollten daher ihre Berichterstattungspflicht nicht pauschal an kleine und mittlere Unternehmen weitergeben, sondern insbesondere anhand einer Risiko- und Wesentlichkeitseinschätzung entscheiden, welche Informationen von den Unternehmen verlangt werden. Dabei sollten die berichtspflichtigen Unternehmen auch prüfen, ob die Berichterstattung über die Lieferkette im Hinblick auf die Anforderungen an kleine und mittlere Unternehmen verhältnismäßig ist.

#### **Zu § 289c Absatz 3 Nummer 5 HGB-E**

In die nichtfinanzielle Erklärung sind zudem die bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren aufzunehmen, die für die betreffende Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind. Damit knüpft § 289c Absatz 3 Nummer 5 HGB-E an die bisherige Regelung in § 289 Absatz 3 HGB an. Die Neuregelung geht aber darüber hinaus, da die Leistungsindikatoren nicht mehr nur im Rahmen der Analyse des Geschäftsverlaufs und der Geschäftsentwicklung zu berücksichtigen, sondern selbstständig darzustellen sind. Welche Leistungsindikatoren zu berichten sind, hängt vom Geschäftsmodell der Kapitalgesellschaft ab. Im Hinblick auf die Nutzung von Rahmenwerken wird auf die einleitende Erläuterung zu § 289c HGB-E verwiesen. Unternehmen sollten dabei auch die weiteren Prozesse auf europäischer Ebene beobachten, da die Europäische Kommission nach Artikel 2 der

Richtlinie 2014/95/EU unverbindliche Leitlinien zur Methode der Berichterstattung unter anderem zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren entwickeln soll. Beispiele für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren sind nach dem Deutschen Rechnungslegungs Standard DRS 20.107 im Hinblick auf Umweltbelange etwa Emissionswerte und Energieverbrauch.

### **Zu § 289c Absatz 3 Nummer 6 HGB-E**

Für das Verständnis der nichtfinanziellen Erklärung im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss kann es angezeigt sein, auf einzelne im Jahresabschluss ausgewiesene Beträge hinzuweisen und diese zu erläutern. In Umsetzung von Artikel 19a Absatz 1 Unterabsatz 3 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU wird diese Angabepflicht in § 289c Absatz 3 Nummer 6 HGB-E vorgesehen. Die Formulierung „soweit angebracht“ wird dabei konkretisiert.

### **Zu § 289c Absatz 4 HGB-E**

§ 289c Absatz 4 HGB-E setzt Artikel 19a Absatz 1 Unterabsatz 2 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU um. Er führt den Ansatz „Comply or Explain“ auch in der nichtfinanziellen Erklärung ein. Der Ansatz ist heute bereits im Rahmen der Corporate-Governance-Erklärung nach § 161 des Aktiengesetzes (AktG) bekannt und hat sich bewährt. Unternehmen können sich dort für oder gegen bestimmte Empfehlungen entscheiden, müssen aber erklären, warum sie sich gegen eine bestimmte Empfehlung entscheiden. Im Rahmen des § 289c HGB-E wird der Ansatz auf die Frage begrenzt, ob sich die Kapitalgesellschaft dafür entscheidet, ein Konzept zum Umgang mit einem nichtfinanziellen Aspekt zu entwickeln. Hat sie ein Konzept, muss sie das Konzept und seine Ergebnisse nach § 289c Absatz 3 Nummer 1 und 2 HGB-E darstellen. Hat sie kein Konzept, muss sie das unter Angabe von Gründen erläutern (§ 289c Absatz 4 HGB-E). Damit ist – wie von der Richtlinie 2014/95/EU vorgegeben – als Mindestinhalt der nichtfinanziellen Erklärung zu jedem der in § 289c Absatz 2 HGB-E genannten Aspekte (Umweltbelange, Arbeitnehmerbelange, soziale Belange, Achtung der Menschenrechte und Bekämpfung von Korruption und Bestechung) eine Erläuterung im Hinblick auf vorhandene (oder gegebenenfalls nicht vorhandene) Konzepte erforderlich. Hat die Kapitalgesellschaft keine Due-Diligence-Prozesse eingerichtet, ist eine Erläuterung nicht erforderlich, da sich § 289c Absatz 4 HGB-E entsprechend der Richtlinie nur auf das vollständige Fehlen eines Konzepts und nicht auch auf das Fehlen von Teilen eines Konzepts beziehen kann. Ist die Kapitalgesellschaft zu dem Schluss gelangt, in Bezug auf einen oder mehrere von § 289c Absatz 2 HGB-E genannte nichtfinanzielle Aspekte sei kein Konzept erforderlich, muss sie das hingegen unter Angabe von Gründen erläutern.

Auf die Risikoberichterstattung wirkt sich § 289c Absatz 4 HGB-E nicht aus. Wesentliche Risiken sind auch dann zu berichten, wenn die Kapitalgesellschaft kein Konzept zum Umgang mit einem oder mehreren nichtfinanziellen Aspekten hat. Hat die Kapitalgesellschaft für einen nichtfinanziellen Aspekt kein wesentliches Risiko ermittelt, muss sie das nicht erläutern, vielmehr reicht die Berichterstattung über die wesentlichen Risiken aus. Oft wird aber im Rahmen der Darstellung der Gründe, aus denen die Kapitalgesellschaft in einem Bereich kein Konzept verfolgt, auch darauf einzugehen sein, ob mit der Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft wesentliche Risiken verbunden sind oder nicht.

### **Zu § 289d HGB-E**

§ 289d HGB-E setzt Artikel 19a Absatz 1 Unterabsatz 5 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU um. Nationale, internationale und europäische Rahmenwerke (beispielsweise die Leitsätze der OECD für multinationale Unternehmen, die GRI G4, der Deutsche Nachhaltigkeitskodex, das Umweltmanagement- und -betriebsprüfungssystem EMAS, der UN Global Compact, die VN Leitprinzipien für Wirtschaft und Menschenrechte, die ISO 26000 der Internationalen Organisation für Normung, die Dreigliedrige Grundsatzerklärung über multinationale Unternehmen und Sozialpolitik

der Internationalen Arbeitsorganisation) können Rahmen darstellen, an denen sich die Kapitalgesellschaft bei der Berichterstattung orientieren kann. Die Kapitalgesellschaften müssen dabei aber sicherstellen, dass sie in der Berichterstattung alle von § 289c geforderten Berichtselemente abdecken.

Die Kapitalgesellschaften sind nicht dazu verpflichtet, ein (bestimmtes) Rahmenwerk zu nutzen. Verwenden sie ein Rahmenwerk, ist das in der Erklärung anzugeben.

Erwogen wurde auch, ein bestimmtes Rahmenwerk für die Berichterstattung vorzugeben, um die Vergleichbarkeit zu verbessern. Dem steht aber einerseits der Wortlaut der Richtlinie 2014/95/EU entgegen, der den Mitgliedstaaten aufgibt, den Unternehmen die Wahlfreiheit zu überlassen. Andererseits ist auch die verbindliche Entscheidung für ein bestimmtes Rahmenwerk gegenwärtig noch nicht möglich, da das von der Richtlinie 2014/95/EU umfasste Spektrum nichtfinanzieller Aspekte nur von einigen der bestehenden Rahmenwerke abgedeckt wird, andere Rahmenwerke aber spezifischere und für wesentliche Zielgruppen genauere Informationen erlauben. Die verbindliche Vorgabe eines bestimmten auch auf dem Kapitalmarkt anerkannten Rahmenwerks ist daher nicht möglich.

Um dennoch die Vergleichbarkeit der Berichterstattung zu verbessern, sieht § 289c Absatz 2 HGB-E Konkretisierungen hinsichtlich der erfassten Belange vor.

#### **Zu § 289e HGB-E**

Mit § 289e Absatz 1 und 2 HGB-E wird die in Artikel 19a Absatz 1 Unterabsatz 4 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU geregelte Option, Unternehmen den Verzicht auf bestimmte nachteilige Informationen zu gestatten, ausgeübt. Sie wird als Unternehmenswahlrecht in Absatz 1 ausgestaltet, überlässt es also der Kapitalgesellschaft, auch überobligatorisch zu berichten. Der Entwurf gibt damit das Mitgliedstaatenwahlrecht der Richtlinie an die Unternehmen weiter. Die Zuständigkeit für die Entscheidung richtet sich gemäß Artikel 19a Absatz 1 Unterabsatz 4 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU nach den nationalen Rechtsvorschriften. Zuständig ist damit das vertretungsberechtigte Organ der Kapitalgesellschaft, also der Vorstand beziehungsweise die Geschäftsführung.

§ 289e Absatz 1 Nummer 2 HGB-E sieht die durch die Richtlinie bedingten Begrenzungen des Wahlrechts vor. Ein Weglassen von Angaben ist nur möglich, wenn die Berichterstattung der Kapitalgesellschaft einen erheblichen Nachteil zufügen würde. Der Wortlaut der Regelung orientiert sich insoweit an § 286 Absatz 2 HGB. Dieser Gleichlauf zwischen den beiden Regelungen folgt daraus, dass die englische Fassung der Richtlinie 2013/34/EU sowohl in Artikel 19a Absatz 1 Unterabsatz 4 als auch in Artikel 18 Absatz 2, den § 286 Absatz 2 HGB umsetzt, denselben Ausdruck verwendet („seriously prejudicial“).

Somit kann sich eine Kapitalgesellschaft nur in eng begrenzten Ausnahmefällen auf die Regelung berufen und von einer Berichterstattung über bestimmte Informationen absehen. Das betrifft den Fall, dass eine Information zwar wesentlich im Sinne von § 289c Absatz 3 HGB-E für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit ist und damit grundsätzlich berichtet werden müsste, dabei die Information aber nicht so bedeutsam ist, dass ihr Weglassen ein ausgewogenes Gesamtverständnis vollständig ausschließt. Etwaige anderweitig bestehende Informationspflichten außerhalb der nichtfinanziellen Erklärung bleiben unberührt.

Macht eine Kapitalgesellschaft von § 289e Absatz 1 HGB-E Gebrauch und entfallen die Gründe für die Nichtaufnahme der Angaben zu einem späteren Zeitpunkt, sieht § 289e Absatz 2 HGB-E vor, dass die Kapitalgesellschaft die Angaben in der nächsten zu erstellenden nichtfinanziellen Erklärung aufnehmen muss. Diese Regelung soll sicherstellen,

dass eine Kapitalgesellschaft nicht willkürlich von der Berichterstattung über bestimmte Informationen absieht. Gleichzeitig soll es den Nutzern der Informationen ermöglicht werden, die Angaben im Nachhinein nachzuvollziehen.

### **Zu Nummer 5**

Die bisher in § 289a HGB enthaltenen Vorgaben über die Erklärung zur Unternehmensführung werden in einen neuen § 289f HGB-E verschoben und zugleich ergänzt. Hervorzuheben ist, dass § 289a HGB zunächst nur eine Regelung über die Veröffentlichung der Erklärung zur Unternehmensführung war, die inhaltlich durch § 161 AktG geprägt ist. Durch das Gesetz für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in Unternehmen der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst vom 24. April 2015 (BGBl. I S. 642) wurde § 289a HGB zu einer Regelung mit materiellen Inhalten ausgeweitet, indem auch die Berichtspflichten im Hinblick auf die Besetzung von Vorstand, Aufsichtsrat und der beiden Führungsebenen unterhalb des Vorstands eines Unternehmens sowie im Hinblick auf entsprechende Zielvorgaben aufgenommen wurden. Diese Regelungen werden durch den Entwurf unverändert belassen. Sie sind aber bei der Umsetzung von Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU zu berücksichtigen.

### **Zu Buchstabe a**

#### **Zu Doppelbuchstabe aa**

Die Änderung von § 289f Absatz 2 Nummer 5 HGB-E ist eine Folgeänderung zur Einfügung von § 289f Absatz 2 Nummer 6 HGB-E.

#### **Zu Doppelbuchstabe bb**

Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU schreibt vor, dass große kapitalmarktorientierte Unternehmen in ihrer Erklärung zur Unternehmensführung auch Angaben zum Diversitätskonzept bei der Besetzung von Aufsichts-, Verwaltungs- und Leitungsorganen zu machen haben. Diversität wird beispielhaft durch einige in der Richtlinie genannten Kriterien erläutert, darunter auch das Kriterium Geschlecht. § 289f Absatz 2 Nummer 6 HGB-E übernimmt diese Regelung in deutsches Recht. Soweit die Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289f Absatz 2 Nummer 2 HGB-E bereits Angaben zum Diversitätskonzept enthält, kann auf diese Angaben verwiesen werden.

Der Anwendungsbereich wird im Einklang mit Artikel 20 Absatz 4 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU wie schon bisher für die Angaben zur Zusammensetzung und Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat auf Aktiengesellschaften im Sinne des § 289f Absatz 1 HGB-E, also insbesondere auf börsennotierte Aktiengesellschaften beschränkt. Gemäß § 289f Absatz 3 HGB-E ist die Regelung auf große börsennotierte Kommanditgesellschaften auf Aktien entsprechend anzuwenden. Dasselbe gilt nach Artikel 61 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE) (ABl. L 294 vom 10.11.2001, S. 1) für große börsennotierte Europäische Gesellschaften.

Anders als bei der nichtfinanziellen Erklärung wird entsprechend der Richtlinie keine Schwelle von 500 Arbeitnehmern vorgegeben. Der Anwendungsbereich von § 289f Absatz 2 Nummer 6 HGB-E unterscheidet sich zudem in folgenden Punkten von dem Anwendungsbereich der nichtfinanziellen Erklärung nach § 289b Absatz 1 HGB-E: Erstens erfasst § 289f Absatz 2 Nummer 6 HGB-E nicht alle Kapitalgesellschaften, sondern nur die Rechtsformen der Aktiengesellschaft, der Kommanditgesellschaft auf Aktien und der Europäischen Gesellschaft, insbesondere also nicht die Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Zweitens verpflichtet § 289f Absatz 2 Nummer 6 HGB-E nicht alle kapitalmarkto-

rientierten Kapitalgesellschaften im Sinne von § 264d HGB, sondern nur börsennotierte Gesellschaften sowie bestimmte, in § 289f Absatz 1 HGB-E näher bezeichnete kapitalmarktorientierte Gesellschaften.

#### **Zu Buchstabe b**

§ 289f Absatz 5 HGB-E setzt Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe g Satz 2 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU um und führt den Ansatz „Comply or Explain“ auch in Bezug auf das Diversitätskonzept ein.

#### **Zu Nummer 6**

Bei den Änderungen in den §§ 291 und 292 HGB handelt es sich um Folgeänderungen zu der Verschiebung des § 315a HGB in einen neuen § 315e HGB-E.

#### **Zu Nummer 7**

Die Änderungen in § 294 Absatz 3 HGB erweitern die Einreichungs- und Nachweispflichten von Tochterunternehmen gegenüber ihrem Mutterunternehmen auch auf gesonderte nichtfinanzielle Berichte im Sinne von § 289b Absatz 3 HGB-E.

#### **Zu Nummer 8**

Die Änderung von § 314 Absatz 1 Nummer 12 HGB dient der engeren Anlehnung der deutschen Vorschriften an Artikel 28 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 2013/34/EU und erstreckt die Angabepflicht auf alle zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Finanzinstrumente. Siehe dazu auch § 285 Nummer 20 HGB-E.

#### **Zu Nummer 9**

Die Änderungen im Bereich des Konzernlageberichts (§ 315 HGB) entsprechen im Grundsatz den Änderungen im Bereich des Lageberichts. Mit den überwiegend systematisch bedingten Änderungen soll die Struktur des § 315 HGB stärker an die Struktur des § 289 HGB angelehnt und zugleich durch die Ausgliederung der nur für bestimmte Mutterunternehmen geltenden Sondervorschriften vereinfacht werden. Der bisher auf einen Paragraphen (§ 315 HGB) beschränkte neunte Titel wird nunmehr in mehrere Paragraphen gegliedert, zumal die Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU zusätzliche Regelungen erfordert.

#### **Zu Buchstabe a**

##### **Zu Doppelbuchstabe aa**

Die Verschiebung von § 315 Absatz 1 Satz 4 HGB in einen neuen § 315 Absatz 3 HGB-E dient der Hervorhebung der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren und der systematischen Angleichung an § 289 HGB. Entscheidend bleibt, dass die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, soweit sie steuerungsrelevant sind, in die Analyse des Geschäftsverlaufs im Rahmen des Lageberichts einzubeziehen sind.

##### **Zu Doppelbuchstabe bb**

Die Änderung in § 315 Absatz 1 Satz 5 HGB ist redaktioneller Natur.

### **Zu Buchstabe b**

Die Änderungen von § 315 Absatz 2 HGB dienen vor allem der Ausgliederung der Regelungen über Angaben, die nur von börsennotierten Aktiengesellschaften oder kapitalmarktorientierten Unternehmen zu machen sind. Diese Regelungen werden künftig in § 315a Absatz 2 und § 315 Absatz 4 HGB-E enthalten sein. Materielle Änderungen sind dadurch nicht beabsichtigt.

### **Zu Doppelbuchstabe aa**

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Ausgliederung von § 315 Absatz 2 Nummer 4 und 5 HGB.

### **Zu Doppelbuchstabe bb**

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Ausgliederung von § 315 Absatz 2 Nummer 4 und 5 HGB.

### **Zu Doppelbuchstabe cc**

Mit der Regelung wird § 315 Absatz 2 Nummer 4 und 5 HGB ausgegliedert. Es handelt sich nur um eine Änderung der Systematik. Materielle Änderungen sind dadurch nicht beabsichtigt.

### **Zu Doppelbuchstabe dd**

§ 315 Absatz 2 HGB wird um einen neuen Satz ergänzt, wonach Mutterunternehmen, die Aktiengesellschaften sind, im Konzernlagebericht auf die nach § 160 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AktG im Anhang zu machenden Angaben zu verweisen haben. Das dient der Umsetzung von Artikel 29 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 19 Absatz 2 Buchstabe c der Richtlinie 2013/34/EU.

### **Zu Buchstabe c**

§ 315 Absatz 3 HGB-E nimmt analog zu § 289 Absatz 3 HGB die Regelung der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren auf.

In § 315 Absatz 4 HGB-E wird die spezielle Angabepflicht für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften verankert, die bisher in § 315 Absatz 2 Nummer 5 HGB enthalten ist.

Materielle Änderungen sind durch diese Umgestaltung nicht beabsichtigt.

### **Zu Buchstabe d**

Der bisherige § 315 Absatz 3 HGB wird durch die Ergänzung der Absätze 3 und 4 zu § 315 Absatz 5 HGB-E.

### **Zu Buchstabe e**

Der bisherige Absatz 4 des § 315 HGB wird in einen neuen § 315a Absatz 1 HGB-E und der bisherige Absatz 5 in einen neuen § 315d HGB-E verschoben. Materielle Änderungen sind durch diese Umgestaltung nicht beabsichtigt. Die Aufhebung der bisherigen Absätze 4 und 5 ist eine Folgeänderung zu der systematischen Verschiebung.

## **Zu Nummer 10**

Nach § 315 HGB werden neue Vorschriften eingefügt, die einerseits die aus § 315 HGB ausgelagerten Vorschriften für bestimmte Mutterunternehmen aufnehmen (§ 315a HGB-E) und andererseits der Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU im Hinblick auf die nichtfinanzielle Berichterstattung auf Konzernebene dienen. Der bisherige § 315 Absatz 5 HGB über die nichtfinanzielle Konzernklärung zur Unternehmensführung wird dabei in einen neuen § 315d HGB-E überführt.

### **Zu § 315a HGB-E**

Der neue § 315a HGB-E nimmt in Absatz 1 die bisher in § 315 Absatz 4 HGB enthaltenen zusätzlichen Vorgaben für Mutterunternehmen auf, die einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Absatz 7 des Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetzes durch von ihnen ausgegebene stimmberechtigte Aktien in Anspruch nehmen. Die Ausgliederung soll die Lesbarkeit von § 315 HGB verbessern. Zugleich werden kleinere redaktionelle Änderungen vorgenommen.

In § 315a Absatz 2 HGB-E wird die spezielle Angabepflicht für börsennotierte Kapitalgesellschaften verankert, die bisher in § 315 Absatz 2 Nummer 4 HGB enthalten ist.

Materielle Änderungen sind durch diese Umgestaltungen nicht beabsichtigt.

### **Zu § 315b HGB-E**

§ 315b HGB-E dient der Umsetzung von Artikel 29a der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU und regelt den Anwendungsbereich der Pflicht zu einer nichtfinanziellen Erklärung auf Konzernebene. Dabei folgt § 315b HGB-E weitgehend der Struktur des § 289b HGB-E und weicht im Kern nur dort ab, wo die Richtlinie oder der Bezug zur Konzernebene Abweichungen erforderlich machen. Die Vorgaben für die nichtfinanzielle Konzernklärung und den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht richten sich nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland, auch wenn ein Teil der einbezogenen Tochterunternehmen ihren Sitz im Ausland haben.

### **Zu § 315b Absatz 1 HGB-E**

Berichtspflichtig sind Mutterunternehmen, die selbst kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften im Sinne von § 264d HGB sind (§ 315b Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 HGB-E). Die weiteren Voraussetzungen für die Berichtspflicht sind auf Konzernebene zu bestimmen: Zum einen müssen die Umsatzerlöse oder die Bilanzsumme bei einer Konzernbetrachtung die in § 293 Absatz 1 HGB geregelten Schwellenwerte überschreiten (§ 315b Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a HGB-E). Eine Berichtspflicht nach § 315b Absatz 1 HGB-E besteht also nur dann, wenn im Konzern bei Addition der Werte des Mutterunternehmens sowie der einzubeziehenden Tochterunternehmen mindestens zwei der drei Größenkriterien nach § 293 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 HGB (Brutto-Methode) oder bei konsolidierter Betrachtung mindestens zwei der drei Größenkriterien nach § 293 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 HGB (Netto-Methode) überschritten sind. Welche der Methoden zur Anwendung kommt, richtet sich nach der Ausübung des Wahlrechts durch das Mutterunternehmen. Zum anderen müssen die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen einschließlich des Mutterunternehmens insgesamt im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen (§ 315b Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b HGB-E). Für die Schwellenwerte gilt § 267 Absatz 4 bis 5 entsprechend.

Eine Berichtspflicht nach § 315b Absatz 1 HGB-E besteht nicht, wenn die Voraussetzungen der §§ 291, 292 HGB vorliegen. In dem Fall ist das Mutterunternehmen von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernlageberichtes befreit, so dass – ebenso wie im Rahmen von § 289b Absatz 1 HGB-E im Hinblick auf die Befreiungsregelung in § 264 Ab-



satz 3 HGB – bereits die Tatbestandsvoraussetzungen des § 315b Absatz 1 HGB-E nicht erfüllt sind. Auf die Begründung zu § 289b Absatz 1 HGB-E wird insoweit verwiesen.

Entsprechend der Regelung in § 315 Absatz 5 HGB-E (bislang: § 315 Absatz 3 HGB) für den Lagebericht stellt § 315b Absatz 1 Satz 2 HGB-E klar, dass auch für die nichtfinanzielle Konzernklärung (und in Verbindung mit § 315b Absatz 3 HGB-E für den gesonderten nichtfinanziellen Bericht) eine Zusammenfassung analog § 298 Absatz 2 HGB möglich ist. Dies dient der Vermeidung von Doppelangaben, Verweisen und Wiederholungen. Das Mutterunternehmen darf damit unter den in § 298 Absatz 2 HGB geregelten Voraussetzungen die eigene nichtfinanzielle Erklärung mit der nichtfinanziellen Konzernklärung zusammenfassen. Insbesondere muss in entsprechender Anwendung des § 298 Absatz 2 Satz 3 HGB aus der zusammengefassten Erklärung hervorgehen, welche Angaben sich auf den Konzern und welche sich auf das Mutterunternehmen beziehen.

Auch in der nichtfinanziellen Konzernklärung oder in dem gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht kann zur Vermeidung von Doppelungen auf nichtfinanzielle Angaben im Konzernlagebericht verwiesen werden (§ 315b Absatz 1 Satz 3 HGB-E). Insoweit wird auf die Begründung zu § 289b Absatz 1 HGB-E verwiesen.

### **Zu § 315b Absatz 2 HGB-E**

In Umsetzung von Artikel 29a Absatz 3 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU ist ein Mutterunternehmen von der Berichtspflicht befreit, wenn es zugleich Tochterunternehmen eines anderen Mutterunternehmens ist und das befreite Mutterunternehmen und seine Tochterunternehmen in die nichtfinanzielle Erklärung dieses anderen Mutterunternehmens einbezogen sind. Weitere Voraussetzung ist, dass die nichtfinanzielle Erklärung des anderen Mutterunternehmens den Anforderungen des auf das andere Mutterunternehmen anwendbaren nationalen Rechts im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU entspricht. Ohne eine nichtfinanzielle Erklärung auf oberster Konzernebene ergibt sich daher keine Befreiung nach § 315b Absatz 2 HGB-E.

Zugleich stellt § 315b Absatz 2 Satz 2 HGB-E klar, dass die befreiende Wirkung auch einem von dem anderen Mutterunternehmen erstellten gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht zukommt, wenn die gleichen inhaltlichen Anforderungen erfüllt werden.

Dabei dürfte davon auszugehen sein, dass häufig zugleich die Voraussetzungen des § 291 HGB erfüllt sein werden, der auf Artikel 23 Absatz 3 und 4 der Richtlinie 2013/34/EU beruht. § 315b Absatz 2 HGB-E geht aber über § 291 HGB hinaus, indem er auf die engeren Voraussetzungen des § 291 HGB (beispielsweise das Einverständnis der Aktionäre zur Befreiung) verzichtet.

Wie bereits § 289b Absatz 2 Satz 3 HGB-E dient § 315b Absatz 2 Satz 3 HGB-E dazu, den Nutzern das Auffinden des Konzernlageberichts zu erleichtern, der die Informationen über das befreite Tochterunternehmen enthält.

### **Zu § 315b Absatz 3 HGB-E**

Mit § 315b Absatz 3 HGB-E wird die Option aus Artikel 29a Absatz 4 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU ausgeübt, einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht zuzulassen. Die Regelung erfolgt spiegelbildlich zur Regelung in § 289b Absatz 3 HGB-E, so dass die Ausführungen in der Begründung dort entsprechend gelten.

### **Zu § 315b Absatz 4 HGB-E**

§ 315b Absatz 4 HGB-E über die Veröffentlichung eines Prüfurteils über eine freiwillige Überprüfung der nichtfinanziellen Erklärung oder des gesonderten Berichts entspricht § 289b Absatz 4 HGB-E. Auf die Begründung zu dieser Regelung wird verwiesen.

### **Zu § 315c HGB-E**

§ 315c HGB-E enthält die Vorgaben für den Inhalt der nichtfinanziellen Konzernklärung. Dabei wird im Wesentlichen auf die spiegelbildlichen Vorgaben für die nichtfinanzielle Erklärung in den §§ 289c bis 289e verwiesen. § 315c Absatz 2 HGB-E stellt aber klar, dass die Bestimmung der Wesentlichkeit von nichtfinanziellen Informationen im Rahmen der nichtfinanziellen Konzernklärung mit Blick auf die Lage und Entwicklung des Konzerns insgesamt zu erfolgen hat.

### **Zu § 315d HGB-E**

Der erst durch das BilRUG eingeführte § 315 Absatz 5 wird in einen neuen § 315d HGB-E überführt, um deutlicher zu machen, dass die Konzernklärung zur Unternehmensführung auch außerhalb des Konzernlageberichts stehen kann, und um auch insoweit eine systematische Annäherung an die spiegelbildliche Regelung für die Erklärung zur Unternehmensführung zu erreichen. Gleichzeitig wird klargestellt, dass wie schon vom BilRUG beabsichtigt die Vorschrift auch für Kommanditgesellschaften auf Aktien als Mutterunternehmen gilt. Artikel 29 und 20 Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU erfordern die Ergänzung der Vorgaben für die schon heute verpflichtende Konzernklärung zur Unternehmensführung um die Angabepflicht zum Diversitätskonzept, die in § 315d HGB-E durch die Bezugnahme auf § 289f HGB-E sichergestellt wird.

Die Inhalte der Konzernklärung zur Unternehmensführung ergeben sich damit auch weiterhin aus § 161 AktG in Verbindung mit den Empfehlungen des Deutschen Corporate-Governance-Kodex und den übrigen Vorgaben des § 289f HGB-E.

### **Zu Nummer 11**

Um den für die Regelungen zum Konzernlagebericht notwendigen Platz zu schaffen, wird § 315a HGB zu einem neuen § 315e HGB-E.

### **Zu Nummer 12**

Die Änderungen von § 317 Absatz 2 HGB dienen der Umsetzung von Artikel 19a Absatz 5, Artikel 20 Absatz 3 und Artikel 29a Absatz 5 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU und ergänzen die schon heute bestehenden Regelungen zur Erklärung zur Unternehmensführung.

Der Abschlussprüfer prüft nach § 317 Absatz 2 Satz 4 HGB-E, ob die nichtfinanzielle Erklärung beziehungsweise Konzernklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Bericht beziehungsweise Konzernbericht vorgelegt wurde. Um etwaige praktische Probleme des Abschlussprüfers im Hinblick auf einen gemäß § 289b Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b HGB-E erst zu einem späteren Zeitpunkt veröffentlichten gesonderten nichtfinanziellen Berichts oder Konzernberichts zu vermeiden, wird in derartigen Fällen eine ergänzende Prüfung – und für den Fall, dass der Bericht nicht innerhalb von sechs Monaten nach dem Abschlussstichtag vorgelegt wird, entsprechend § 316 Absatz 3 Satz 2 HGB die Ergänzung des Bestätigungsvermerks – vorgesehen. Hinsichtlich der Wirksamkeit des ursprünglichen Bestätigungsvermerks gelten dieselben Grundsätze wie im Rahmen von § 316 Absatz 3 HGB, so dass der ursprüngliche Bestätigungsvermerk im Falle der Nachtragsprüfung grundsätzlich wirksam bleibt.

Eine weitergehende Prüfung der Vorgaben der §§ 289b bis 289e sowie der §§ 315b und 315c HGB-E erfolgt nicht. Darüber hinaus prüft der Abschlussprüfer wie schon heute vorgegeben, ob die in § 289f Absatz 2 und § 315d HGB-E geforderten Angaben gemacht wurden (§ 317 Absatz 2 Satz 6 HGB-E).

### **Zu Nummer 13**

Die Vorlagepflichten des Vorstands beziehungsweise der Geschäftsführung nach § 320 Absatz 1 und Absatz 3 HGB werden auf gesonderte nichtfinanzielle Berichte und Konzernberichte ausgeweitet. Dies ermöglicht es dem Abschlussprüfer, das Vorliegen der gesonderten nichtfinanziellen Berichte und Konzernberichte nach § 317 Absatz 2 Satz 4 HGB-E zu prüfen. Eine entsprechende ausdrückliche Regelung im Hinblick auf die nichtfinanzielle Erklärung und Konzernklärung ist nicht erforderlich, weil diese Teil des nach § 320 HGB vorzulegenden Lageberichts oder Konzernlageberichts sind.

### **Zu Nummer 14**

#### **Zu Buchstabe a**

Bei den Änderungen in § 325 Absatz 1 und 2 HGB handelt es sich um redaktionelle Anpassungen an die Formulierung in § 335 HGB.

#### **Zu Buchstabe b**

Bei der Änderung in § 325 Absatz 2a Satz 1 HGB handelt es sich um eine Folgeänderung zu der Verschiebung des § 315a HGB in einen neuen § 315e HGB-E. Die Änderung von § 325 Absatz 2a Satz 4 HGB dient der Klarstellung, dass auch bei einer befreienden Offenlegung eines nach den internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) aufgestellten Einzelabschlusses der Lagebericht offenzulegen ist. Die Entscheidung des Unternehmens für die IFRS führt nicht dazu, dass es keinen Lagebericht aufstellen muss. Auch die Verpflichtung, in den Lagebericht eine nichtfinanzielle Erklärung aufzunehmen, bleibt davon unberührt.

#### **Zu Buchstabe c**

Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung an die Formulierung in § 335 HGB.

### **Zu Nummer 15**

Die Vorschriften der §§ 331 ff. HGB sind durch zahlreiche Änderungen inzwischen unübersichtlich geworden. Dazu sollen im Sechsten Unterabschnitt mehrere Titel eingerichtet werden. Die Vorschriften der §§ 331 bis 334 HGB sollen in einem ersten Titel „Straf- und Bußgeldvorschriften“ zusammengefasst werden. Die Vorschriften über Ordnungsgelder sollen in einem zweiten Titel zusammengefasst werden. Die Einfügung der Titel bewirkt nur eine bessere Übersichtlichkeit und führt zu keiner materiellen Änderung.

### **Zu Nummer 16**

Artikel 51 der Richtlinie 2013/34/EU fordert wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Sanktionen für Verstöße gegen die Richtlinie und bezieht damit auch die Änderungen durch die Richtlinie 2014/95/EU ein. Demgemäß müssen die Strafvorschriften für eine unrichtige Darstellung der Verhältnisse der Kapitalgesellschaft oder des Konzerns auch auf die nichtfinanzielle Erklärung und den gesonderten nichtfinanziellen Bericht einerseits und auf die Berichte auf Konzernebene andererseits erstreckt werden. Dazu werden Änderungen in § 331 Nummer 1 und 2 HGB vorgenommen. Die Verantwortlichkeit

trifft Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs oder des Aufsichtsrats und bei vorsätzlicher unrichtiger Wiedergabe oder Verschleierung der Verhältnisse.

#### **Zu Buchstabe a**

Die Änderung von § 331 Nummer 1 HGB dient dazu, die Strafbarkeit der Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs oder des Aufsichtsrats über die unrichtige Darstellung der Verhältnisse der Kapitalgesellschaft im Lagebericht hinaus auch auf die Darstellung in der nichtfinanziellen Erklärung und in dem gesonderten nichtfinanziellen Bericht zu erstrecken.

#### **Zu Buchstabe b**

Die Änderung von § 331 Nummer 2 HGB-E dient der spiegelbildlichen Erstreckung der Strafbarkeit auf Konzernebene.

#### **Zu Buchstabe c**

Es handelt es sich um eine Folgeänderung zu der Änderung des § 315 Absatz 1 HGB.

#### **Zu Nummer 17**

##### **Zu Buchstabe a**

Neben den Strafvorschriften werden auch die Bußgeldtatbestände des § 334 HGB aufgrund von Artikel 51 der Richtlinie 2013/34/EU auf die nichtfinanzielle Erklärung und den gesonderten nichtfinanziellen Bericht sowie auf die Erklärungen und Berichte auf Konzernebene erstreckt.

§ 334 Absatz 1 Nummer 3 und 4 HGB-E legt fest, wann ein Verstoß gegen die näher bezeichneten Rechtsvorschriften zur Aufstellung von Lage- und Konzernlageberichten einschließlich der darin enthaltenen nichtfinanziellen Erklärungen (Konzernerklärungen) sowie zur Erstellung gesonderter nichtfinanzieller Berichte (Konzernberichte) ordnungswidrig ist. Auf Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen ist § 334 HGB-E nicht anzuwenden, da § 340n und § 341n HGB Spezialvorschriften enthalten (§ 334 Absatz 5 HGB).

Eine Ordnungswidrigkeit nach § 334 Absatz 1 Nummer 3 oder 4 HGB-E liegt auch dann vor, wenn im Fall des § 289b Absatz 3 HGB-E der gesonderte nichtfinanzielle Bericht weder zeitgleich mit dem Lagebericht beim Bundesanzeiger offengelegt noch innerhalb der vorgesehenen Frist von sechs Monaten auf der Internetseite der Kapitalgesellschaft veröffentlicht wird. In diesem Fall sind die in § 289b Absatz 3 HGB-E geregelten Voraussetzungen für die Befreiung von der Pflicht zur Aufnahme einer nichtfinanziellen Erklärung in den Lagebericht nicht erfüllt, so dass ein Verstoß gegen § 289b Absatz 1 HGB-E bei der Aufstellung des Lageberichts anzunehmen ist.

##### **Zu Buchstabe b**

Zugleich wird in Umsetzung der Richtlinie 2004/109/EG in der Fassung der Richtlinie 2013/50/EU der Bußgeldrahmen in § 334 Absatz 3 HGB-E für kapitalmarktorientierte Unternehmen erhöht, um bei Verstößen gegen inhaltliche Vorschriften zur Aufstellung von Jahres- und Konzernabschlüssen sowie Lage- und Konzernlageberichten vergleichbare Sanktionen anzudrohen wie bei Verstößen gegen Vorschriften zur Bekanntmachung. Der Begriff Gesamtumsatz wird für Zwecke des § 334 HGB in § 334 Absatz 3b HGB-E definiert; inhaltlich wird die im Gesetz zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie vorgesehene Regelung des § 335 Absatz 1b HGB-E übernommen.

Bei der Bestimmung der Bußgeldhöhe hat das Bundesamt für Justiz alle maßgeblichen Umstände zu berücksichtigen, einschließlich der Schwere des Verstoßes (Artikel 28c der Richtlinie 2004/109/EG in der Fassung der Richtlinie 2013/50/EU).

### **Zu Nummer 18**

Die Einfügung eines Zweiten Titels vor den Ordnungsgeldvorschriften dient der besseren Übersichtlichkeit und bewirkt keine materiellen Änderungen. Im Übrigen wird auf die Erläuterung zur Einfügung eines Ersten Titels verwiesen.

### **Zu Nummer 19**

#### **Zu Buchstabe a**

Es handelt sich um eine redaktionelle Bereinigung.

#### **Zu Buchstabe b**

Bei der Ersetzung der Wörter „juristische Person oder Personenvereinigung“ durch das Wort „Kapitalgesellschaft“ in § 335 Absatz 1a Satz 1 Nummer 2 HGB-E handelt es sich um eine redaktionelle Bereinigung. Materielle Änderungen sind dadurch nicht beabsichtigt.

#### **Zu Buchstabe c**

Bei der Ersetzung der Wörter „juristische Person oder Personenvereinigung“ durch das Wort „Kapitalgesellschaft“ handelt es sich um eine redaktionelle Bereinigung. Die Ergänzung des Verweises auf § 290 ist klarstellender Natur. Materielle Änderungen sind dadurch nicht beabsichtigt.

### **Zu Nummer 20**

Die in § 335b HGB geregelte Erstreckung der Sanktionsvorschriften auf Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a HGB und die Regelung in § 335c HGB zu Mitteilungen an die Abschlussprüferaufsichtsstelle werden in einen neuen Dritten Titel eingekleidet. Das dient ebenfalls der Verbesserung der Übersichtlichkeit der Vorschriften; auf die Erläuterung zur Einfügung eines Ersten Titels wird verwiesen.

### **Zu Nummer 21**

Die Änderungen von § 336 Absatz 2 HGB-E bestehen für den Bereich der Genossenschaften aus Folgeänderungen zur Aufteilung von § 289 HGB in zwei Vorschriften (§§ 289 und 289a HGB-E) und zur Verschiebung von § 289a HGB nach § 289f HGB. Darüber hinaus werden die für die Aufstellung des Lageberichts in Bezug genommenen Vorschriften erweitert.

#### **Zu Buchstabe a**

Genossenschaften haben grundsätzlich die für Kapitalgesellschaften gleicher Größenklasse geltenden Vorgaben anzuwenden, soweit keine für die Rechtsform der Genossenschaft geregelten Besonderheiten der §§ 336 bis 339 HGB bestehen. Hintergrund dieser Gleichstellung ist, dass die Rechtsform einer Genossenschaft ebenso für Unternehmen genutzt werden kann wie Rechtsformen von Kapitalgesellschaften und die Wahl der einen oder anderen Rechtsform nicht durch unterschiedliche Vorgaben des Handelsbilanzrechts begünstigt werden soll.

Es besteht daher auch im Hinblick auf die nichtfinanzielle Berichterstattung das Bedürfnis, Genossenschaften und Kapitalgesellschaften gleichzustellen. § 336 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 HGB-E ordnet daher die entsprechende Geltung der §§ 289b bis 289e HGB-E an.

### **Zu Buchstabe b**

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Verschiebung von § 289a HGB nach § 289f HGB-E.

### **Zu Nummer 22**

Artikel 19a Absatz 1 und Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU verlangen, dass auch bestimmte große Kreditinstitute in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft eine nichtfinanzielle Erklärung zu erstellen haben. Zugleich ordnet die Richtlinie 86/635/EWG des Rates vom 8. Dezember 1986 (ABl. L 372 vom 31.12.1986, S. 1) (Richtlinie 86/635/EWG) an, dass auch Kreditinstitute anderer Rechtsformen die für Kapitalgesellschaften geltenden Rechnungslegungsvorgaben anzuwenden haben, soweit die Richtlinie 86/635/EWG keine Sonderregelungen enthält. Ziel dieser Regelungen ist es, für Kreditinstitute keinen Wettbewerb über die Rechtsform zu ermöglichen. Daher sollten grundsätzlich alle Kreditinstitute den gleichen bilanzrechtlichen Vorgaben unterliegen, wenn sie der von der Richtlinie 2014/95/EU definierten Größenklasse angehören.

Mit dem neuen § 340a Absatz 1a HGB-E werden daher Kreditinstitute, die mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen und die zugleich mindestens eines der für große Kapitalgesellschaften geltenden Größenkriterien (analog § 267 Absatz 3 Satz 1 HGB) überschreiten (Bilanzsumme über 20 Millionen Euro oder Umsatzerlöse über 40 Millionen Euro), verpflichtet, eine nichtfinanzielle Erklärung zu erstellen. Die Begriffe Arbeitnehmerzahl und Bilanzsumme werden unter Rückgriff auf die Definitionen in § 267 Absatz 4a und 5 HGB bestimmt. Darüber hinaus sieht § 340a Absatz 1a HGB-E vor, dass § 267 Absatz 4 HGB entsprechend anzuwenden ist, der im Regelfall eine Betrachtung von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren vorsieht, wenn das Kreditinstitut nicht neu gegründet oder aus einer Umwandlung entstanden ist.

Kreditinstitute, die der so definierten Größenklasse angehören, haben eine nichtfinanzielle Erklärung in ihren Lagebericht aufzunehmen. Dabei gelten die Befreiungstatbestände des § 289b Absatz 2 und 3 HGB-E, die Regelung des § 289b Absatz 4 HGB-E sowie die inhaltlichen Vorgaben der §§ 289c bis 289e HGB-E entsprechend. Auf die Erläuterungen dieser Vorschriften wird verwiesen.

§ 340a Absatz 1b HGB-E sieht in Umsetzung von Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU, auch in Verbindung mit der Richtlinie 86/635/EWG, vor, dass Kreditinstitute unter bestimmten Voraussetzungen in ihre Erklärung zur Unternehmensführung Angaben zu ihrem Diversitätskonzept aufzunehmen haben. Im Einklang mit der Richtlinie 2014/95/EU wird diese Vorgabe für Kreditinstitute auf bestimmte, insbesondere börsennotierte Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien begrenzt (Rechtsgrundverweisung auf § 289f HGB-E) und zugleich klargestellt, dass kleine und mittelgroße Kreditinstitute – wie auch im Rahmen von § 289f Absatz 2 Nummer 6 HGB-E – ausgenommen sind. Anders als bei § 340a Absatz 1a HGB-E kommt der Arbeitnehmerzahl keine zentrale Bedeutung zu, vielmehr sind die Größenkriterien des § 267 HGB grundsätzlich anzuwenden.

## **Zu Nummer 23**

Die Änderungen in § 340i Absatz 2 HGB-E sind zum einen Folgeänderungen der Verschiebung von § 315a HGB in § 315e HGB-E und dienen zum anderen der Bereinigung eines Redaktionsversehens in § 340i Absatz 2 Satz 4 HGB im Rahmen des BilRUG.

Spiegelbildlich zur Rechnungslegung auf Unternehmensebene (§ 340a HGB-E) sieht § 340i Absatz 5 HGB-E eine Ergänzung der Regelungen für die Konzernrechnungslegung der Kreditinstitute vor. Auch Artikel 29a der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU ist auf Kreditinstitute anzuwenden, so dass eine nichtfinanzielle Konzernenerklärung zu erstellen ist. Berichtspflichtig sind Mutterunternehmen, die selbst Kreditunternehmen sind. Die weiteren Voraussetzungen für die Berichtspflicht sind auf Konzernebene zu bestimmen: Zum einen müssen die Umsatzerlöse oder die Bilanzsumme bei einer Konzernbetrachtung die in § 293 Absatz 1 HGB geregelten Schwellenwerte überschreiten (§ 340i Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 HGB-E). Eine Berichtspflicht nach § 340i Absatz 5 in Verbindung mit 315b Absatz 1 HGB-E besteht also nur dann, wenn im Konzern mindestens zwei der drei Größenkriterien nach § 293 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder mindestens zwei der drei Größenkriterien nach § 293 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 HGB überschritten sind. Welche der Methoden zur Anwendung kommt, richtet sich nach der Ausübung des Wahlrechts durch das Mutterunternehmen. Zum anderen müssen die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen insgesamt im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen (§ 340i Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 HGB-E).

§ 340i HGB-E verweist für weitere Regelungen auf die §§ 315b und 315c HGB-E. Auf die Erläuterung dieser Vorschriften wird verwiesen.

§ 340i Absatz 6 HGB-E sieht in Umsetzung von Artikel 29 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU und in Verbindung mit der Richtlinie 86/635/EWG vor, dass bestimmte Kreditinstitute, insbesondere börsennotierte Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Rechtsgrundverweisung auf § 315d in Verbindung mit § 289f Absatz 2 Nummer 6 HGB-E) als Mutterunternehmen in die Konzernenerklärung zur Unternehmensführung Angaben zum Diversitätskonzept aufzunehmen haben. Im Einklang mit der Richtlinie 2014/95/EU wird auch für Kreditinstitute geregelt, dass kleine und mittelgroße Kreditinstitute ausgenommen sind. Die Größenkriterien des § 267 HGB sind entsprechend anzuwenden.

## **Zu Nummer 24**

### **Zu Buchstabe a**

Die Änderungen der Bußgeldtatbestände des § 340n Absatz 1 HGB erfolgen spiegelbildlich zur Änderung von § 334 HGB und erfassen auch Verstöße der Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs oder Geschäftsleiter von Kreditinstituten und deren Zweigniederlassungen in Bezug auf die Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung oder eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts sowie auf die entsprechende Berichterstattung auf Konzernebene.

### **Zu Buchstabe b**

Die Änderung von § 340n Absatz 3 HGB erfolgt spiegelbildlich zur Änderung von § 334 Absatz 3 HGB, auf deren Erläuterung verwiesen wird. Soweit die Höchstgrenze der Geldbuße durch den Gesamtumsatz bestimmt wird, wird der Gesamtumsatz entsprechend § 340a Absatz 1b in Verbindung mit § 334 Absatz 3b HGB-E definiert.

## **Zu Nummer 25**

Artikel 19a Absatz 1 und Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU verlangen, dass auch bestimmte große Versicherungsunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft eine nichtfinanzielle Erklärung zu erstellen haben. Zugleich ordnet die Richtlinie 91/674/EWG des Rates vom 19. Dezember 1991 (ABl. L 374 vom 31.12.1991, S. 7) (Richtlinie 91/674/EWG) an, dass auch Versicherungsunternehmen anderer Rechtsformen die für Kapitalgesellschaften geltenden Rechnungslegungsvorgaben anzuwenden haben, soweit die Richtlinie 91/674/EWG keine Sonderregelungen enthält. Ziel dieser Regelungen ist es, für Versicherungsunternehmen keinen Wettbewerb über die Rechtsform zu ermöglichen. Daher sollten grundsätzlich alle Versicherungsunternehmen den gleichen bilanzrechtlichen Vorgaben unterliegen, wenn sie der von der Richtlinie 2014/95/EU vorgesehenen Größenklasse angehören.

Mit dem neuen § 341a Absatz 1a HGB-E werden Versicherungsunternehmen, die mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen und die zugleich mindestens eines der für große Kapitalgesellschaften geltenden Größenkriterien (analog § 267 Absatz 3 Satz 1 HGB) überschreiten (Bilanzsumme über 20 Millionen Euro oder Umsatzerlöse über 40 Millionen Euro), verpflichtet, eine nichtfinanzielle Erklärung zu erstellen.

Im Hinblick auf die Angaben zum Diversitätskonzept im Rahmen der Erklärung zur Unternehmensführung ist § 289f HGB-E auch auf Versicherungsunternehmen anzuwenden, allerdings werden im Einklang mit der Richtlinie kleine und mittelgroße Versicherungsunternehmen ausgenommen. Auf die Erläuterung zur vergleichbaren Situation bei Kreditinstituten zu § 340a Absatz 1b HGB-E wird verwiesen.

## **Zu Nummer 26**

Die Änderungen in § 341j Absatz 1 HGB-E sind Folgeänderungen der Verschiebung von § 315a HGB in § 315e HGB-E.

Die Ergänzung von § 341j HGB um einen neuen Absatz 4 dient der Aufnahme der Verpflichtung von Versicherungsunternehmen, die Mutterunternehmen sind, eine nichtfinanzielle Konzernklärung zu erstellen. Die Regelung entspricht dabei der Parallelregelung für Kreditinstitute in § 340i Absatz 5 HGB-E. Auf die Erläuterung dieser Vorschrift wird verwiesen.

Der neue § 341j Absatz 5 HGB-E sieht parallel wie bei Kreditinstituten eine Regelung zum Anwendungsbereich der Vorgaben zur Berichterstattung über das Diversitätskonzept vor. Auf die Erläuterung von § 340i Absatz 6 HGB-E wird verwiesen.

## **Zu Nummer 27**

### **Zu Buchstabe a**

Die Änderung der Bußgeldtatbestände des § 341n Absatz 1 HGB erfolgt spiegelbildlich zur Änderung der Bußgeldtatbestände des § 334 HGB.

### **Zu Buchstabe b**

§ 341n Absatz 3 HGB über den Bußgeldrahmen wird an die Änderungen von § 334 Absatz 3 HGB-E angepasst, auf deren Begründung verwiesen wird. Soweit die Höchstgrenze der Geldbuße in Bezug auf den Gesamtumsatz bestimmt wird, wird der Gesamtumsatz in § 341n Absatz 3b HGB-E entsprechend § 341a Absatz 1b in Verbindung mit § 334 Absatz 3b HGB-E definiert.



## **Zu Nummer 28**

Bei der Änderung in § 342 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 HGB handelt es sich um Folgeänderungen zu der Verschiebung des § 315a HGB in einen neuen § 315e HGB-E.

## **Zu Artikel 2 (Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch – EG-HGB)**

### **Zu Nummer 1**

Mit der Änderung von Artikel 75 Absatz 1 Satz 2 und Absatz 2 Satz 2 EGHGB wird ein Redaktionsversehen korrigiert.

### **Zu Nummer 2**

In Umsetzung von Artikel 4 Absatz 1 Unterabsatz 2 der Richtlinie 2014/95/EU wird vorgeschrieben, dass die geänderten Vorschriften erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lage- und Konzernlageberichte anzuwenden sind, die für ein nach dem 31. Dezember 2016 beginnendes Geschäftsjahr aufgestellt werden. Zugleich wird geregelt, dass die bisherigen Vorschriften letztmals auf das vor dem 1. Januar 2017 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden sind. Die Übergangsvorschrift erlaubt es den Unternehmen, die neuen Vorschriften für das nach Inkrafttreten des Gesetzes neu beginnende Geschäftsjahr anzuwenden, so dass die für die Berichtspflichten benötigten Angaben zum Ende des Geschäftsjahrs ohne wesentlichen Mehraufwand zur Verfügung stehen können. Damit sollen die bürokratischen Belastungen für Unternehmen begrenzt werden.

## **Zu Artikel 3 (Änderung der Unternehmensregisterverordnung)**

### **Zu Nummer 1**

In § 10 Absatz 2 Satz 2 der Unternehmensregisterverordnung wird ein Redaktionsversehen korrigiert.

### **Zu Nummer 2**

In § 15 Absatz 1 Satz 1 der Unternehmensregisterverordnung wird ein Redaktionsversehen korrigiert.

## **Zu Artikel 4 (Änderung des Wertpapierhandelsgesetzes – WpHG)**

### **Zu Nummer 1**

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Anfügung des § 50 WpHG.

### **Zu Nummer 2**

Die Änderung von § 37w Absatz 3 Satz 3 WpHG ist eine Folgeänderung zu der Verschiebung des bisherigen § 315a HGB in einen neuen § 315e HGB-E.

### **Zu Nummer 3**

Bei der Änderung von § 37y Nummer 1 WpHG handelt es sich um eine Folgeänderung zu der Änderung des § 315 Absatz 1 HGB. Die Änderung von § 37y Nummer 2 Satz 2 WpHG ist eine Folgeänderung zu der Verschiebung des bisherigen § 315a HGB in einen neuen § 315e HGB-E.

#### **Zu Nummer 4**

Der neue § 50 WpHG sieht Übergangsvorschriften für die Änderungen des WpHG vor und ist spiegelbildlich zum neuen Artikel des EGHGB formuliert. Die Änderungen werden damit erstmals für Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lage- und Konzernlageberichte wirksam, die für nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahre aufgestellt werden. Im Übrigen wird auf die Erläuterung zum EGHGB verwiesen.

#### **Zu Artikel 5 (Änderung des Publizitätsgesetzes – PubIG)**

##### **Zu Nummer 1**

Bei den Änderungen von § 11 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2 PubIG handelt es sich jeweils um Folgeänderungen der Verschiebung des bisherigen § 315a HGB in einen neuen § 315e HGB-E.

##### **Zu Nummer 2**

Die Änderung der Mindeststückelung von 50 000 Euro auf 100 000 Euro in § 13 Absatz 1 Satz 2 zweiter Halbsatz PubIG in der Entwurfsfassung (PubIG-E) dient der Bereinigung eines Redaktionsversehens aus Folgeänderungen zur Umsetzung der Richtlinie 2013/50/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2013 zur Änderung der Richtlinie 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates zur Harmonisierung der Transparenzanforderungen in Bezug auf Informationen über Emittenten, deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt zugelassen sind, der Richtlinie 2003/71/EG des Europäischen Parlaments und des Rates betreffend den Prospekt, der beim öffentlichen Angebot von Wertpapieren oder bei deren Zulassung zum Handel zu veröffentlichen ist, sowie der Richtlinie 2007/14/EG der Kommission mit Durchführungsbestimmungen zu bestimmten Vorschriften der Transparenzrichtlinie (Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie).

##### **Zu Nummer 3**

Die Änderung von § 17 Nummer 1a PubIG ist eine Folgeänderung zu der Verschiebung des bisherigen § 315a HGB in einen neuen § 315e HGB-E.

##### **Zu Nummer 4**

Die Änderung von § 20 Absatz 1 Nummer 4 PubIG ist eine Folgeänderung zu der Verschiebung des bisherigen § 315 Absatz 1 Satz 4 HGB in einen neuen § 315 Absatz 3 HGB-E.

##### **Zu Nummer 5**

Der neue § 22 Absatz 7 PubIG-E sieht Übergangsvorschriften für die Änderungen des PubIG vor und ist spiegelbildlich zum neuen Artikel des EGHGB formuliert. Die Änderungen werden damit erstmals für Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lage- und Konzernlageberichte wirksam, die für nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahre aufgestellt werden. Im Übrigen wird auf die Erläuterung zum EGHGB verwiesen.

#### **Zu Artikel 6 (Änderung des Aktiengesetzes)**

##### **Zu Nummer 1**

Die Änderung von § 170 Absatz 1 des AktG dient der Umsetzung von Artikel 33 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU. Danach haben die Mitglieder

der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane der Kapitalgesellschaft im Rahmen ihrer Zuständigkeit sicherzustellen, dass die Rechnungslegung der Gesellschaft den Anforderungen der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU entspricht.

Um dem Aufsichtsrat zur Erfüllung seiner Kontrollfunktion nach § 111 AktG und seiner Prüfungspflicht nach § 171 AktG auch eine Prüfung des gesonderten nichtfinanziellen Berichts und des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts zu ermöglichen, sind ihm diese Berichte, sofern sie erstellt wurden, ebenfalls unverzüglich vorzulegen. Das gilt auch dann, wenn diese nach § 289b Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b oder nach § 315b Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden. Die nichtfinanzielle Erklärung beziehungsweise nichtfinanzielle Konzernklärung ist Teil des Lageberichts beziehungsweise Konzernlageberichts und damit von § 170 Absatz 1 Satz 1 AktG bereits umfasst.

## **Zu Nummer 2**

In § 171 Absatz 1 AktG wird spiegelbildlich zu der Änderung von § 170 Absatz 1 AktG ergänzt, dass der Aufsichtsrat auch den gesonderten nichtfinanziellen Bericht und den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht zu prüfen hat. Diese Änderung dient ebenfalls der Umsetzung von Artikel 33 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU. Für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung gelten die §§ 170, 171 AktG nach § 52 Absatz 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) entsprechend, wenn sie einen Aufsichtsrat hat.

## **Zu Nummer 3**

Bei der Änderung in § 176 AktG handelt es sich um einer Folgeänderung zu der Ausgliederung des § 289 Absatz 4 HGB in einen neuen § 289a Absatz 1 HGB-E sowie der Ausgliederung des § 315 Absatz 4 HGB in einen neuen § 315a Absatz 1 HGB-E.

## **Zu Nummer 4**

Bei der Änderung von § 237 Absatz 3 Nummer 2 AktG handelt es sich um die Bereinigung eines Redaktionsversehens. Die bisherige begriffliche Beschränkung auf eine andere Gewinnrücklage (§ 266 Absatz 3 A. III. 4. HGB) ist zu eng angelegt. Die Neuformulierung stellt klar, dass die sonstige Rücklage nicht bereits gebunden sein darf, also zum Beispiel weder von einem Gewinnabführungsvertrag nach § 291 Absatz 1 AktG oder einem Gewinnverwendungsbeschluss nach § 174 AktG erfasst noch bereits für eine andere Verwendung vorgesehen sein darf.

## **Zu Nummer 5**

In § 283 Nummer 10 AktG wird ergänzt, dass die für den Vorstand der Aktiengesellschaft geltenden Vorschriften über die Vorlegung und Prüfung des gesonderten nichtfinanziellen Berichts und des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts sinngemäß gelten. Damit soll klargestellt werden, dass die in den §§ 170, 171 AktG vorgenommenen Ergänzungen auch für die Kommanditgesellschaft auf Aktien entsprechend gelten, wenn diese einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht oder einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht erstellt. Auf die Begründung dieser Regelungen wird verwiesen.

## **Zu Artikel 7 (Änderung des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz)**

Die Änderung der §§ 170, 171, 176, 237 und 283 AktG erfordern eine neue Übergangsvorschrift, die § 26... [einsetzen: nächster bei der Verkündung frei werdender Buchstabenzusatz] des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz aufnehmen soll. Die Übergangsvorschrift ist spiegelbildlich zur Übergangsvorschrift im EGHGB formuliert.

## **Zu Artikel 8 (Änderung des Genossenschaftsgesetzes)**

### **Zu Nummer 1**

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Anfügung des § 170 des Genossenschaftsgesetzes.

### **Zu Nummer 2**

In § 38 Absatz 1b wird spiegelbildlich zu der Änderung von § 171 Absatz 1 AktG ergänzt, dass der Aufsichtsrat auch den gesonderten nichtfinanziellen Bericht zu prüfen hat.

### **Zu Nummer 3**

Die Änderung des § 38 des Genossenschaftsgesetzes erfordert eine neue Übergangsvorschrift, die spiegelbildlich zur Übergangsvorschrift im EGHGB formuliert ist.

## **Zu Artikel 9 (Änderung sonstigen Bundesrechts)**

### **Zu Absatz 1**

Bei der Änderung von Artikel 23 des Gesetzes für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst handelt es sich um eine Folgeänderung zu der Verschiebung des bisherigen § 289a HGB in einen neuen § 289f HGB-E.

### **Zu Absatz 2**

#### **Zu Nummer 1**

Die Änderung von § 10 der Transparenzrichtlinie-Durchführungsverordnung ist eine Folgeänderung zu der Verschiebung des bisherigen § 315a HGB in einen neuen § 315e HGB-E.

#### **Zu Nummer 2**

Die Änderung von § 12 der Transparenzrichtlinie-Durchführungsverordnung ist eine Folgeänderung zu den Änderungen in § 315 Absatz 1 HGB-E und zu der Ausgliederung des § 315 Absatz 1 Satz 4 HGB in einen neuen § 315 Absatz 3 HGB-E.

#### **Zu Nummer 3**

Die Änderung der §§ 10 und 12 der Transparenzrichtlinie-Durchführungsverordnung erfordert eine neue Übergangsvorschrift, die spiegelbildlich zur Übergangsvorschrift im EGHGB formuliert ist.

### **Zu Absatz 3**

#### **Zu Nummer 1**

Bei der Änderung in § 23 Absatz 3 des Vermögensanlagengesetzes handelt es sich um die Beseitigung eines Redaktionsversehens im Zusammenhang mit dem BilRUG.

## **Zu Nummer 2**

Die Änderung des § 23 des Vermögensanlagengesetzes erfordert eine neue Übergangsvorschrift, die spiegelbildlich zur Übergangsvorschrift im EGHGB formuliert ist.

## **Zu Absatz 4**

### **Zu Nummer 1**

Bei den Änderungen in den §§ 12 Absatz 1 Satz 1 und 15 Satz 2 des Gesetz über deutsche Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen (REIT-Gesetz) handelt es sich jeweils um eine Folgeänderung zu der Verschiebung des bisherigen § 315a HGB in einen neuen § 315e HGB-E.

### **Zu Nummer 2**

Die Änderung der §§ 12 und 15 des REIT-Gesetzes erfordert eine neue Übergangsvorschrift, die spiegelbildlich zur Übergangsvorschrift im EGHGB formuliert ist.

## **Zu Absatz 5**

### **Zu Nummer 1**

Bei den Änderungen in § 3 Absatz 2 Nummer 1 und § 10a Absatz 5 des Kreditwesengesetzes handelt es sich ebenfalls um Folgeänderungen zu der Verschiebung des bisherigen § 315a HGB in einen neuen § 315e HGB-E.

### **Zu Nummer 2**

Die Änderung der §§ 3 und 10a des Kreditwesengesetzes erfordert eine neue Übergangsvorschrift, die spiegelbildlich zur Übergangsvorschrift im EGHGB formuliert ist.

## **Zu Absatz 6**

### **Zu Nummer 1**

Bei der Änderung in § 47 Absatz 2 Satz 2 der Prüfungsberichtsverordnung handelt es sich ebenfalls um eine Folgeänderung zu der Verschiebung des bisherigen § 315a HGB in einen neuen § 315e HGB-E.

### **Zu Nummer 2**

Die Änderung des § 47 der Prüfungsberichtsverordnung erfordert eine neue Übergangsvorschrift, die spiegelbildlich zur Übergangsvorschrift im EGHGB formuliert ist.

## **Zu Absatz 7**

### **Zu Nummer 1**

Die Änderung in Anlage 3 der Finanzkonglomerate-Solvabilitäts-Verordnung erfordert eine neue Übergangsvorschrift, die spiegelbildlich zur Übergangsvorschrift im EGHGB formuliert ist.

## **Zu Nummer 2**

Bei den Änderungen in Anlage 3 Position 004 der Finanzkonglomerate-Solvabilitäts-Verordnung handelt es sich ebenfalls um Folgeänderungen zu der Verschiebung des bisherigen § 315a HGB in einen neuen § 315e HGB-E.

## **Zu Artikel 10 (Inkrafttreten)**

Das Gesetz tritt sofort mit Verkündung in Kraft. Besondere Übergangsbestimmungen sind für die einzelnen bilanzrechtlichen Vorschriften in den Einführungsgesetzen oder unmittelbar in dem jeweiligen Gesetz vorgesehen.