

hangangaben erfordert die Angabe der gesetzlichen Vorschrift und die Stelle, wo sie im Anhang zu finden sind (glA WPH HBd¹⁵, J Anm 72).

4. Schutzklausel für Angabe nach Nr 8 (S 4)

- 75 S 4 regelt in Bezug auf die Angabepflicht wesentlicher Vereinbarungen für den Fall eines Kontrollwechsels infolge eines Übernahmeangebots und ihrer Wirkungen (S 1 Nr 8):
- (1) das Unterlassen der Angabe bei Nachteilszufügung und
 - (2) das Weiterbestehen einer Angabepflicht nach anderen gesetzlichen Vorschriften
- 76 **Zu (1):** Die Angabe der Vereinbarungen kann **unterbleiben**, soweit sie geeignet ist, der Ges einen erheblichen Nachteil zuzufügen. Eine *Eignung* zur Nachteilszufügung reicht aus; sie muss jedoch mit großer Wahrscheinlichkeit gegeben oder zumindest plausibel sein. Die Angabe muss nachweisbar *nur* für die berichtende Ges von erheblichem Nachteil sein und ihr einen fühlbaren, konkreten geschäftlichen Schaden zufügen können. Nachteile, die die Partner der Vereinbarung erleiden können, schließen die Angabepflicht nicht aus. Es ist nicht erforderlich, dass der Schaden bezifferbar ist; es kommen auch immaterielle Nachteile in Betracht. Aus dem Gesetzeszusammenhang ergibt sich, dass ein Übernahmeangebot in keinem Fall einen Nachteil für die Ges bedeutet. Die Inanspruchnahme dieser Ausnahme ist im Lagebericht anzugeben.
- 77 **Zu (2):** Die Angabepflicht nach anderen gesetzlichen Vorschriften bleibt unberührt. Das sind insb die Angabepflichten nach § 285 Nr 9a S 5–6, § 289a S 1 Nr 9 und Abs 2.

C. Vergütungsbericht für börsennotierte Aktiengesellschaften (Abs 2)

- 80 Nach Abs 2 sollen börsennotierte AG iSv § 3 Abs 2 AktG im Lagebericht auf die Grundzüge ihres Vergütungssystems für die in § 285 Nr 9 genannten Gesamtbezüge eingehen. Diese Vorschrift entspricht wörtlich der Regelung des § 315a Abs 2 für den Konzernlagebericht. Es kann deshalb auf die Erl in § 315a Anm 20ff verwiesen werden.
- 81 Wie für den Konzernlagebericht gestattet S 2, die Angaben der individualisierten Vorstandsbezüge entspr § 285 Nr 9a S 5–8 statt im Anhang zusammen mit dem Vergütungsbericht nach S 1 zu machen (s auch DRS 17.72; § 315a Anm 20ff).

§ 289b Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung; Befreiungen

(1) ¹Eine 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.

²§ 267 Absatz 4 bis 5 ist entsprechend anzuwenden. ³Wenn die nichtfinanzielle Erklärung einen besonderen Abschnitt des Lageberichts bildet, darf die Kapitalgesellschaft auf die an anderer Stelle im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Angaben verweisen.

(2) ¹Eine 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 einbezogen ist und
2. der Konzernlagebericht nach Nummer 1 nach Maßgabe des nationalen Rechts eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines anderen Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU aufgestellt wird und eine nichtfinanzielle Konzernerklärung enthält.

²Satz 1 gilt entsprechend, wenn das Mutterunternehmen im Sinne von Satz 1 einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht nach § 315b Absatz 3 oder nach Maßgabe des nationalen Rechts eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines anderen Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU erstellt und öffentlich zugänglich macht. ³Ist eine Kapitalgesellschaft nach Satz 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 öffentlich zugänglich macht und wo der Bericht in deutscher oder englischer Sprache offengelegt oder veröffentlicht ist.

(3) ¹Eine 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 vier Monate nach dem Abschlussstichtag und mindestens für zehn Jahre, sofern der Lagebericht auf diese Veröffentlichung unter Angabe der Internetseite Bezug nimmt.

²Absatz 1 Satz 3 und die §§ 289d und 289e sind auf den gesonderten nichtfinanziellen Bericht entsprechend anzuwenden.

[ab 1.1.2019:

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

Übersicht

| | Anm |
|---|-------|
| A. Vorbemerkungen zu §§ 289b bis 289e | 1, 2 |
| B. Anwendungsbereich (Abs 1) | 5–28 |
| I. Verpflichtete Unternehmen | 5–14 |
| II. Erklärendes Organ | 20 |
| III. Ort der nichtfinanziellen Erklärung | 25–28 |
| C. Befreiungsvorschriften (Abs 2) | 30–45 |
| I. Befreiende nichtfinanzielle Konzernberichterstattung | 30–43 |
| 1. Einbeziehung als Tochterunternehmen | 31–33 |

| | |
|--|---------------|
| | Anm |
| 2. Aufstellung im Einklang mit der EU-Bilanzrichtlinie | 35–38 |
| 3. Angabe der Befreiung im Lagebericht | 40–42 |
| II. Andere Befreiungsvorschriften | 44, 45 |
| D. Gesonderter nichtfinanzieller Bericht (Abs 3) | 50–56 |
| E. Prüfungsurteil (Abs 4) | 60, 61 |
| F. Rechtsfolgen einer Verletzung der §§ 289b bis 289e | 65 |

Schrifttum zu §§ 289b bis 289e: *Fink/Kajüter/Winkeljohann* Lageberichterstattung – HGB, DRS und IFRS Practice Statement Management Commentary, Stuttgart 2013; *Henckel/Rimmelspacher/Schäfer* Erfahrungen aus der erstmaligen Anwendung des DRS 20, DK 2014, 386; *Eufinger* Die neue CSR-Richtlinie – Erhöhung der Unternehmenstransparenz in Sozial- und Umweltbelangen, *EuZW* 2015, 424; *Behncke/Schönberger* Die Umsetzung der CSR-Richtlinie in Deutschland – Aktueller Stand des Gesetzgebungsverfahrens im Kurzüberblick, *ZCG* 2016, 276; *Hans Böckler Stiftung* Geheimwirtschaft bei Transparenz zum gesellschaftlichen Engagement? MBF-Report 27/2016; *Hinze* „Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren“ in der Berichterstattung, *WPg* 2016, 1168; *Kajüter* Neuerungen in der Lageberichterstattung nach dem Referentenentwurf des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes, *KoR* 2017, 230; *Kajüter* Die nichtfinanzielle Erklärung nach dem Regierungsentwurf zum CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, *IRZ* 2016, 507; *Kumm/Woodtli* Nachhaltigkeitsberichterstattung: Die Umsetzung der Ergänzungen der Bilanzrichtlinie um die Pflicht zu nichtfinanziellen Angaben im RefE eines CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes, *DK* 2016, 218; *Seibt* CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz: Berichterstattung über nichtfinanzielle Aspekte der Geschäftstätigkeit, *DB* 2016, 2707; *Blöink/Halbleib* Umsetzung der sog. CSR-Richtlinie 2014/95/EU: Aktueller Überblick über die verabschiedeten Regelungen des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes, *DK* 2017, 182; *Böcking/Althoff* Paradigmenwechsel in der (Konzern-)Lageberichterstattung über nicht-monetäre Erfolgsfaktoren – Pre-Financial Performance Indicators als Vorstufe, nicht als Gegensatz von Financial Performance Indicators, *DK* 2017, 246; *Europäische Kommission* Leitlinien für die Berichterstattung (Methode zur Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen), *ABl EU* C 215/1; *Kajüter* Nichtfinanzielle Berichterstattung nach dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, *DB* 2017, 617; *Kirsch* E-DRÄS 8: Erneute Änderung am DRS 20 „Konzernlagebericht“ – Inhalt und Konkretisierung der gesetzlichen Anforderungen aufgrund des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes, *StuB* 2017, 573; *Richter/Johnhe/König* Umsetzung der CSR-Richtlinie in nationales Recht – Was sind die Implikationen für die Praxis?, *WPg* 2017, 566; *Rimmelspacher/Schäfer/Schönberger* Das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz: Neue Anforderungen an die nichtfinanzielle Berichterstattung und darüber hinaus, *KoR* 2017, 225; *Wulf* Neue Berichtspflichten durch die nichtfinanzielle Erklärung für bestimmte große Unternehmen, *DStZ* 2017, 100.

A. Vorbemerkungen zu §§ 289b bis 289e

- 1 Bereits bisher sind große KapGes und große KapCoGes verpflichtet, in ihrem Lagebericht in die Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage nichtfinanzielle Leistungsindikatoren (bspw zu Arbeitnehmer- und Umweltbelangen) einzubeziehen, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind (§ 289 Abs 3). Zusätzlich zu diesen Angabepflichten sind bestimmte Unt, insb große kapmarktUnt sowie große Kreditinstitute und VersicherungsUnt, verpflichtet, ergänzende Vorgaben zur Berichterstattung über ihre *Corporate Social Responsibility* (CSR) zu beachten. Die neuen Berichterstattungspflichten ergeben sich
 - zum einen in Bezug auf das EinzelUnt aus den Vorschriften der §§ 289b bis 289e und

– zum anderen in Bezug auf den Konzern aus den Vorschriften der §§ 315b bis 315c (vgl § 315b Anm 1 ff), welche durch das Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unt in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-RLUG) in das HGB aufgenommen wurden. Die neuen Berichterstattungspflichten betreffen erstmalig **Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen** (Art 80 S 1 EGHGB). Hiervon abw ist **Absatz 4** (s Anm 60 f), welcher erst am 1.1.2019 in Kraft tritt, erstmalig auf **Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2018 beginnen**, anzuwenden (Art 12 Abs 2 iVm Art 2 und Art 4 CSR-RLUG).

Mit dem CSR-RLUG wird insb die CSR-Richtl in nationales Recht umgesetzt. Der Gesetzgeber hat mit dem CSR-RLUG eine **1:1-Umsetzung der CSR-Richtlinie der Europäischen Union** verfolgt (vgl Begr RegE CSR-RLUG, BT-Drs 18/9982, 30) und vor diesem Hintergrund ua eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs der betroffenen Unt nicht vorgenommen (vgl *Blöink/Halbleib* DK 2017, 183). Eine solche Ausdehnung war im Gesetzgebungsverfahren von verschiedenen Seiten gefordert worden, wurde jedoch abgelehnt, um weitere Belastungen für kleinere Unt zu vermeiden (vgl hierzu *Kajüter* IRZ 2016, 508 f).

B. Anwendungsbereich (Abs 1)

I. Verpflichtete Unternehmen

Der Anwendungsbereich der nichtfinanziellen Erklärung umfasst gem § 289b Abs 1 S 1 **Kapitalgesellschaften** und diesen gleichgestellte **Personenhandels-gesellschaften** iSd § 264a, welche „**groß**“ iSd § 267 Abs 3 S 1 sind, **kapitalmarktorientiert** iSd § 264d und welche zudem im Jahresdurchschnitt **mehr als 500 Arbeitnehmer** beschäftigen. Die Fiktion des § 267 Abs 3 S 2, nach der kapmarktUnt stets als groß gelten, greift nicht (vgl Begr RegE CSR-RLUG, BT-Drs 18/9982, 44). Vielmehr müssen die Schwellenwerte in Bezug auf die Merkmale Bilanzsumme, Umsatzerlöse und durchschnittliche Arbeitnehmerzahl tatsächlich erfüllt werden (dazu Anm 8 ff).

Der Anwendungsbereich umfasst aufgrund des Verweises in § 336 Abs 2 S 1 Nr 2 grds auch **eingetragene Genossenschaften**, sofern sie die og Merkmale erfüllen. Gem Begr RegE CSR-RLUG, BT-Drs 18/9982, 35, ist allerdings davon auszugehen, dass derzeit ausschließlich eG, die zugleich Kreditinstitute sind, unter den Anwendungsbereich fallen. Unt, die nach dem PubLG verpflichtet sind, einen Lagebericht aufzustellen, fallen nicht in den Anwendungsbereich der nichtfinanziellen Erklärung, weil in § 5 Abs 2 S 2 PubLG kein entspr Verweis aufgenommen wurde.

Auch **Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen** haben ihren Lagebericht um eine nichtfinanzielle Erklärung zu erweitern. Dies gilt unabhängig von einer Kapitalmarktorientierung iSd § 264d. Jedoch müssen sie „**groß**“ in entspr Anwendung des § 267 Abs 3 S 1 sein und im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen (§§ 340a Abs 1a, 341a Abs 1a). Nach Schätzung der Hans Böckler Stiftung sind ungefähr die Hälfte der insgesamt von der neuen Berichtspflicht erfassten Unt bzw Konzerne Kreditinstitute oder Versicherungs-Unt (vgl *Hans Böckler Stiftung*, 6; kritisch zum Anwendungsbereich für Kreditinstitute und VersicherungsUnt *Rimmelpacher/Schäfer/Schönberger* KoR 2017, 226).

Die **relevanten Merkmale** für eine Berichterstattungspflicht sind neben der Kapitalmarktorientierung iSd § 264d (nicht erforderlich für Kreditinstitute und

VersicherungsUnt) die Bilanzsumme am Abschlussstichtag, die Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag und die durchschnittliche Arbeitnehmerzahl. Zum Merkmal der Kapitalmarktorientierung s § 264d Anm 1 ff.

Für das Merkmal der Bilanzsumme gilt ein **Schwellenwert** von 20 Mio€ am Abschlussstichtag und für das Merkmal der Umsatzerlöse ein Schwellenwert von 40 Mio€ in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag (§ 289b Abs 1 S 1 Nr 1 iVm § 267 Abs 3 S 1). Im Hinblick auf die durchschnittliche Arbeitnehmeranzahl liegt der Schwellenwert aufgrund § 289b Abs 1 S 1 Nr 3 bei 500 statt 250 Arbeitnehmern (s Anm 12).

- 9 Zur Bestimmung der **Bilanzsumme** ist gem Abs 1 S 2 auf die Regelung des § 267 Abs 4a zurückzugreifen (dazu § 267 Anm 6).
- 10 Zur Bestimmung der **Umsatzerlöse** ist auf die in der GuV ausgewiesenen Umsatzerlöse iSd § 277 Abs 1 abzustellen (dazu § 267 Anm 7 f). Da eine gesetzliche Definition der Umsatzerlöse für Kreditinstitute und VersicherungsUnt nicht existiert, erscheint ein Rückgriff auf die Bußgeldvorschriften des § 340n bzw § 341n zur Bestimmung der Umsatzerlöse für Kreditinstitute bzw VersicherungsUnt sachgerecht (glA *Rimmelspacher/Schäfer/Schönberger* KoR 2017, 226). Demnach ergeben sich die Umsatzerlöse eines Kreditinstituts aus dem Gesamtumsatz nach § 340n Abs 3b bzw nach § 341n Abs 3b für ein VersicherungsUnt.
- 11 Zur Bestimmung der durchschnittlichen **Arbeitnehmerzahl** ist gem Abs 1 S 2 auf die Regelung des § 267 Abs 5 HGB zurückzugreifen (dazu § 267 Anm 9 ff).
- 12 Damit die Voraussetzungen des § 267 Abs 3 S 1 („große KapGes“) erfüllt sind, müssen an bestimmten Stichtagen mind **zwei der drei Schwellenwerte überschritten** werden (dazu § 267 Anm 4). Im Unterschied zur Klassifizierung als große KapGes iSd § 267 Abs 3 S 1, bei der die drei Schwellenwerte ranggleich sind (s § 267 Anm 5), ist es für eine Berichtspflicht nach § 289b Abs 1 erforderlich, dass der maßgebliche Schwellenwert für das Merkmal „Arbeitnehmerzahl“ von 500 in jedem Fall und zusätzlich mind einer der Schwellenwerte der Merkmale „Bilanzsumme“ und „Umsatzerlöse“ überschritten werden. Dies ergibt sich aus der besonderen Regelung des § 289b Abs 1 S 1 Nr 3 („im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer“), welche für eine Berichtspflicht stets erfüllt sein muss. Aufgrund dieser besonderen Regelung muss für eine Berichtspflicht der Schwellenwert von 250 Arbeitnehmern, welcher für eine Klassifizierung als große KapGes/KapCoGes grds gleichrangig zu beachten ist (s § 267 Anm 5), ohnehin erfüllt werden. Ist der Schwellenwert von 500 Arbeitnehmern im Jahresdurchschnitt überschritten, ist es für eine Berichtspflicht nach § 289b Abs 1 unerheblich, für welches der beiden Merkmale „Bilanzsumme“ und „Umsatzerlöse“ der maßgebliche Schwellenwert überschritten wird und in welchem Umfang.
- 13 Aufgrund des Verweises in § 289b Abs 1 S 2 auf § 267 Abs 4 müssen die genannten Schwellenwerte (durchschnittliche Arbeitnehmerzahl sowie Bilanzsumme oder Umsatzerlöse) an den Abschlussstichtagen **zweier aufeinander folgender Geschäftsjahre** erfüllt sein. Dies gilt auch für das Merkmal der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl von über 500 (vgl Begr RegE CSR-RLUG, BT-Drs 18/9982, 27 und 44).

Ein **erstmaliges Überschreiten** der Schwellenwerte ist grds unbeachtlich. Lediglich im Fall von Neugründungen und Umwandlungen (mit Ausnahme eines Formwechsels) ist auf den ersten Abschlussstichtag nach der Umwandlung oder Neugründung abzustellen (dazu § 267 Anm 21 ff).

Da der Schwellenwert von 500 Arbeitnehmern im Jahresdurchschnitt stets erfüllt sein muss (s Anm 12), ist es für eine Berichtspflicht erforderlich, dass er an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen überschritten wird. Dagegen ist

es in Bezug auf die beiden anderen Schwellenwerte (Bilanzsumme und Umsatzerlöse) nicht erforderlich, dass an nämlichen Stichtagen jeweils derselbe Schwellenwert überschritten wird.

Für eine Berichtspflicht kommt es neben den Größenkriterien auch darauf an, dass die KapGes/KapCoGes kapitalmarktorientiert iSd § 264d ist (§ 289b Abs 1 S 1 Nr 2). Nach Sinn und Zweck der Regelung, einer breiten Öffentlichkeit nichtfinanzielle Informationen zur Verfügung zu stellen, ist es für eine Berichtspflicht nicht erforderlich, dass analog zu den Größenkriterien auch das Merkmal der **Kapitalmarktorientierung** iSd § 264d an den Abschlussstichtagen zweier aufeinanderfolgender Geschäftsjahre erfüllt ist (glA *Rimmelspacher/Schäfer/Schönberger KoR* 2017, 226). Für eine Berichtspflicht genügt es somit, wenn die KapGes/KapCoGes den Antrag auf Zulassung von Wertpapieren zu einem organisierten Markt (kurz) vor dem Abschlussstichtag stellt. Dagegen braucht ein Unt, das im Berichtsjahr oder kurz nach dem Abschlussstichtag (im Erstellungszeitraum des JA für das Berichtsjahr) aus dem Kreis der kapmarktUnt ausscheidet, die Regelungen der §§ 289b ff für das Berichtsjahr nicht mehr beachten (s dazu auch § 264d Anm 1).

II. Erklärendes Organ

Die nichtfinanzielle Erklärung stellt gem § 289b Abs 1 eine Erweiterung des Lageberichts dar und ist damit Bestandteil desselben. Folglich obliegt die Pflicht zur Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung den **gesetzlichen Vertretern** der KapGes/KapCoGes (dazu § 264 Anm 11). Zur Frage der Unterzeichnung des Lageberichts durch die gesetzlichen Vertreter s § 264 Anm 16.

Konsequenter Weise umfasst die **Prüfungspflicht des Aufsichtsrats** im Hinblick auf den Lagebericht nach § 171 Abs 1 AktG auch die nichtfinanzielle Erklärung (vgl *Blöink/Halbleib* DK 2017, 192).

III. Ort der nichtfinanziellen Erklärung

Das CSR-RLUG eröffnet den von der Berichtspflicht betroffenen Unt **verschiedene Möglichkeiten**, die nichtfinanziellen Informationen den Adressaten zugänglich zu machen. Grds bestehen folgende Alternativen:

- Erweiterung des Lageberichts um eine nichtfinanzielle Erklärung (dazu Anm 26 ff);
- Erstellung eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts nach § 289b Abs 3 (dazu Anm 50 ff), welcher
 - zeitgleich zusammen mit dem Lagebericht offenzulegen ist bzw
 - spätestens vier Monate nach dem Abschlussstichtag und für 10 Jahre auf der Internetseite des Unt unter Bezugnahme darauf im Lagebericht zu veröffentlichen ist.

Gem § 289b Abs 1 S 3 darf die KapGes auf die an anderer Stelle im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Angaben verweisen, wenn die nichtfinanzielle Erklärung einen **besonderen Abschnitt des Lageberichts** bildet. Damit ist es zulässig, wenn die nichtfinanzielle Erklärung grds gesondert und getrennt von den weiteren Bestandteilen des Lageberichts, jedoch innerhalb des Lageberichts selbst, abgegeben wird. Es ist aber nicht erforderlich, dass dieser besondere Abschnitt sämtliche Pflichtangaben der nichtfinanziellen Erklärung enthält (zum Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung s § 289c Anm 1 ff). Aufgrund der **Verweismöglichkeit** auf an anderen Stellen im Lagebericht enthaltene nichtfinanzielle Angaben ist eine geschlossene Form für den Erklärungsinhalt nicht er-

forderlich. Die Verweismöglichkeiten schließen einen Verweis auf die evtl abzugebende Erklärung zur UntFührung nach § 289f ein (vgl Begr RegE CSR-RLUG, BT-Drs 18/9982, 47). So können etwa nichtfinanzielle Informationen in den Angaben zu UntFührungspraktiken, die über die gesetzlichen Anforderungen hinaus angewandt werden (§ 289f Abs 2 Nr 2), enthalten sein. Ziel dieser Verweismöglichkeit ist es, Wiederholungen zu vermeiden (vgl Begr RegE CSR-RLUG, BT-Drs 18/9982, 44).

Zu beachten ist, dass die Verweismöglichkeiten bzgl Pflichtangaben auf Angaben innerhalb des Lageberichts beschränkt sind. Verweise auf den Anhang sind nicht zulässig, mit Ausnahme der gesetzlichen Anforderungen des § 289c Abs 3 Nr 6 (dazu § 289c Anm 80). Dies steht der geschlossenen Form des Lageberichts entgegen (so auch für die nichtfinanzielle Konzernerklärung DRS 20.244 idF DRÄS 8). Verweise auf Informationen außerhalb des Lageberichts/Erklärung zur UntFührung sind nur dann zulässig, wenn es sich um freiwillige zusätzliche Informationen handelt (glA *Henckel/Rimmelspacher/Schäfer* DK 2014, 387).

- 27 Die nichtfinanzielle Erklärung darf einen besonderen Abschnitt innerhalb des Lageberichts bilden, muss es aber nicht. Ebenso zulässig ist eine **Integration der nichtfinanziellen Angaben** an verschiedenen Stellen innerhalb des Lageberichts. Die integrative Berichtsform empfiehlt sich für jene Unt, die bereits heute integriert über Nachhaltigkeit berichten. Andererseits ergeben sich Abgrenzungsprobleme zu den weiteren (Pflicht-)Angaben nach § 289, so dass die Vergleichbarkeit der nichtfinanziellen Berichterstattung zwischen den Unt uU eingeschränkt sein kann. Vor diesem Hintergrund empfiehlt es sich, eine Übersicht darüber aufzunehmen, wo die nichtfinanziellen Angaben innerhalb des Lageberichts gemacht werden (so auch DRS 20.242 idF DRÄS 8).
- 28 Da die nichtfinanzielle Erklärung Bestandteil des Lageberichts ist, gelten dieselben **zeitlichen Anforderungen** hinsichtlich Aufstellung (dazu § 264 Anm 17) und Offenlegung (dazu § 325 Anm 38 ff).

C. Befreiungsvorschriften (Abs 2)

I. Befreiende nichtfinanzielle Konzernberichterstattung

- 30 Unter bestimmten Voraussetzungen sind KapGes/KapCoGes iSd § 289b Abs 1 von der Pflicht, ihren Lagebericht um eine nichtfinanzielle Erklärung zu erweitern, befreit. Die Befreiungsmöglichkeit gilt auch für eG (§ 336 Abs 2 S 1 Nr 2) sowie Kreditinstitute (§ 340a Abs 1a S 3) und VersicherungsUnt (§ 341a Abs 1a S 3). Die Befreiungsmöglichkeit darf nur in Anspruch genommen werden, wenn sämtliche **Voraussetzungen** hierfür **kumulativ erfüllt** sind.

1. Einbeziehung als Tochterunternehmen

- 31 Bei dem zu befreienden Unt muss es sich um ein **Tochterunternehmen** handeln. Dies folgt trotz des nicht eindeutigen Gesetzeswortlauts aus der Begr RegE CSR-RLUG unter Bezugnahme auf die CSR-Richtl, nach der ein TU von der Pflicht zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung befreit werden darf (vgl Begr RegE CSR-RLUG, BT-Drs 18/9982, 44). Maßgeblich ist, ob das MU auf das TU einen beherrschenden Einfluss ausüben kann (vgl Begr RegE CSR-RLUG, BT-Drs 18/9982, 44). Ein lediglich maßgeblicher Einfluss iSd § 311 genügt hingegen nicht.
- 32 Da für eine wirksame Befreiung ein Unterordnungsverhältnis (Mutter-Tochterverhältnis) notwendig ist, ist eine sog **Selbstbefreiung** des (obersten) MU

nicht möglich, dh dass sich ein MU iSd § 289b Abs 1 durch die *eigene* nichtfinanzielle Konzernberichterstattung (§§ 315b, 315c) nicht von der Pflicht zur nichtfinanziellen Berichterstattung für das EinzelUnt befreien kann. Allerdings besteht die Möglichkeit, unter bestimmten Voraussetzungen die nichtfinanzielle Berichterstattung für das EinzelUnt mit der für den Konzern zusammenzufassen (dazu § 315b Anm 25f).

Weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Befreiungsvorschrift des Abs 2 ist die Einbeziehung des TU in einen befreienden um eine nichtfinanzielle Konzernklärung erweiterten Konzernlagebericht (Abs 2 S 1) bzw in einen befreienden gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht (Abs 2 S 2). Es spielt keine Rolle, ob das den befreienden um eine nichtfinanzielle Konzernklärung erweiterten Konzernlagebericht bzw den befreienden gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht aufstellende MU seinen **Sitz innerhalb oder außerhalb der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums** hat. Im Gegensatz dazu verlangte der RegE des CSR-RLUG noch den Sitz des MU innerhalb der EU oder des EWR (dazu *Blöink/Halbleib* DK 2017, 189f). Unbeachtlich ist vor diesem Hintergrund auch, ob die Aufstellung aufgrund einer expliziten **gesetzlichen Verpflichtung oder freiwillig** erfolgt.

2. Aufstellung im Einklang mit der EU-Bilanzrichtlinie

Dem Konzernlagebericht des MU kommt nur dann befreiende Wirkung zu, wenn er nach Maßgabe des nationalen Rechts eines Mitgliedsstaats der EU oder eines EWR-Vertragsstaats im Einklang mit der EU-Bilanzrichtl aufgestellt wird und eine **nichtfinanzielle Konzernklärung** enthält. Der für eine wirksame Befreiung alternativ zu erstellende **gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht** muss ebenfalls nach Maßgabe des nationalen Rechts eines Mitgliedsstaats der EU oder eines EWR-Vertragsstaats im Einklang mit der EU-Bilanzrichtl erstellt und öffentlich zugänglich gemacht werden. Die befreiende nichtfinanzielle Konzernberichterstattung kann folglich nach **HGB** (§§ 315b, 315c) oder dem entspr **nationalen Bilanzrecht eines beliebigen Staats der Europäischen Union bzw des Europäischen Wirtschaftsraums** aufgestellt werden. Diese Anforderungen gelten auch für ein MU mit Sitz außerhalb der EU oder des EWR.

Nach dem Wortlaut von Abs 2 S 1 Nr 2 muss der gesamte Konzernlagebericht inkl nichtfinanzieller Konzernklärung nach Maßgabe des nationalen Bilanzrechts eines EU/EWR-Staats im Einklang mit der EU-Bilanzrichtl aufgestellt werden, um befreiende Wirkung zu entfalten. Nach Sinn und Zweck der Regelung ist es aber ausreichend, wenn lediglich die nichtfinanzielle Konzernklärung diesen Anforderungen genügt, dh der „restliche“ Konzernlagebericht darf hinter diesen Anforderungen zurückbleiben. Andernfalls wären die Befreiungsvoraussetzungen nach Abs 2 S 1 deutlich umfangreicher als nach Abs 2 S 2 (Befreiung durch einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht).

Die Befreiungsvorschrift des Abs 2 verlangt im Gegensatz zur Befreiungsvorschrift des Abs 3 nicht, dass die befreiende nichtfinanzielle Konzernberichterstattung *für das gleiche GJ aufgestellt* wird. In **zeitlicher Hinsicht** ist es daher ausreichend, wenn der Abschlussstichtag des TU und des befreienden MU bspw in Anlehnung an die Regelung nach § 299 Abs 2 S 2 um bis zu 3 Monate auseinanderfallen. Vor diesem Hintergrund ist die Formulierung in Nr 1, nach der die KapGes in den Konzernlagebericht eines MU „... *einbezogen ist* ...“ iSv „... *einbezogen wird* ...“ zu interpretieren. Dies steht zudem im Einklang mit der Formulierung nach Nr 2, nach der der Konzernlagebericht des MU im Einklang mit der EU-Bilanzrichtl „... *aufgestellt wird* ...“.

- 37 Eine **Prüfung** der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung, zB durch einen AP, ist für eine wirksame Befreiung **nicht erforderlich**.
- 38 Der befreiende Konzernlagebericht inkl nichtfinanzieller Konzernklärung bzw der befreiende gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht muss in **deutscher oder englischer Sprache** öffentlich verfügbar sein (dazu Anm 42). Der befreiende Konzernlagebericht muss somit beim BAnz oder einem anderen entspr Register offengelegt bzw der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht muss auf der Internetseite, zB des befreienden MU oder des die Befreiung in Anspruch nehmenden TU, veröffentlicht sein. Dabei erscheint es sachgerecht, für den Fall der Offenlegung bei einem anderen Register als dem BAnz zu verlangen, dass der befreiende Konzernlagebericht dort *elektronisch verfügbar* ist, um dem Adressaten einen schnellen und einfachen Zugriff auf die befreienden nichtfinanziellen Informationen zu ermöglichen (vgl Begr RegE CSR-RLUG, BT-Drs 18/9982, 44). Der **Zeitpunkt der Veröffentlichung** des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts kann dabei entspr § 315b Abs 3 S 1 Nr 2 lit b bis zu vier Monate nach dem Abschlussstichtag und damit nach dem Ende des Aufstellungszeitraums für den Lagebericht des TU, das die Befreiung in Anspruch nimmt, liegen. Gewährt das nationale Recht eines EU/EWR-Staats eine längere Frist im Einklang mit der EU-Bilanzrichtl (maximal 6 Monate gem Art 29a Abs 4 Buchst b EU-Bilanzrichtl) und stellt das MU den befreienden gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht nach Maßgabe dieses Rechts auf, kann sich der Zeitraum zwischen Veröffentlichung des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts und der Aufstellung des Lageberichts des TU noch weiter vergrößern.

3. Angabe der Befreiung im Lagebericht

- 40 Die **Tatsache** der Inanspruchnahme **der Befreiung** muss für jedes Gj, in dem von der Befreiung Gebrauch gemacht wird, im Lagebericht des TU angegeben werden (Abs 2 S 3). Zuständig für die Angabe sind die gesetzlichen Vertreter des TU, in deren Verantwortung die Aufstellung des Lageberichts und die Prüfung, ob die Befreiungsvoraussetzungen sämtlich erfüllt sind, liegen.
- 41 Des Weiteren ist im Lagebericht des TU zu **erläutern, welches Mutterunternehmen** (Firma, Sitz) den Konzernlagebericht bzw den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht erstellt und **wo** dieser Bericht **in deutscher oder englischer Sprache öffentlich zugänglich** ist. Diese Informationen sollen es dem Adressaten erleichtern, schnell den Konzernlagebericht oder den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht aufzufinden, welcher nichtfinanzielle Informationen über das TU enthält, was andernfalls insb bei mehrfach gestuften Konzernen problematisch sein kann (vgl Begr RegE CSR-RLUG, BT-Drs 18/9982, 44). Folglich müssen die Informationen darüber, wo der Konzernbericht offengelegt oder veröffentlicht ist, entspr *konkret* sein. Dies erfordert bspw in entspr Anwendung des Regelung des § 315b Abs 3 S 1 Nr 2 lit b die Angabe der konkreten Internetseite, auf der der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht veröffentlicht wird (dazu auch Anm 53).
- 42 Zu berücksichtigen ist, dass der Konzernlagebericht inkl nichtfinanzieller Konzernklärung bzw der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht nur dann befreiende Wirkung entfaltet, wenn er in deutscher oder englischer Sprache öffentlich zugänglich ist. Erfolgt die Offenlegung bzw Veröffentlichung in einer anderen Sprache, hat das TU, das die Befreiung in Anspruch nehmen will, für eine entspr **deutsche oder englische Übersetzung** und deren Offenlegung bzw Veröffentlichung, zB auf der eigenen Internetseite, Sorge zu tragen (vgl Begr RegE CSR-RLUG, BT-Drs 18/9982, 45). Sofern es weitere TU gibt, die

die Befreiung in Anspruch nehmen wollen, genügt es, wenn diese auf die Offenlegung bzw Veröffentlichung in ihrem Lagebericht verweisen (Anm 41).

Nach dem Wortlaut von Abs 2 S 3 muss der gesamte Konzernlagebericht inkl nichtfinanzieller Konzernklärung in deutscher oder englischer Sprache öffentlich zugänglich sein, um befreiende Wirkung zu entfalten. Nach Sinn und Zweck der Regelung ist es aber ausreichend, wenn lediglich die nichtfinanzielle Konzernklärung diesen Anforderungen genügt, dh der „restliche“ Konzernlagebericht muss nicht in deutscher oder englischer Sprache öffentlich zugänglich sein. Andernfalls wären die Befreiungsvoraussetzungen nach Abs 2 S 1 deutlich umfangreicher als nach Abs 2 S 2 (Befreiung durch einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht).

II. Andere Befreiungsvorschriften

Die Möglichkeit zur Inanspruchnahme der Befreiung durch eine nichtfinanzielle Konzernberichterstattung besteht „unbeschadet anderer Befreiungsvorschriften“ (Abs 2 S 1). Ein Unt im Anwendungsbereich des § 289b Abs 1 ist daher auch dann von der nichtfinanziellen Berichterstattung befreit, wenn es (ausnahmsweise) keinen Lagebericht aufstellen muss. Die Pflicht zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung knüpft mithin an die Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts (vgl Begr RegE CSR-RLUG, BT-Drs 18/9982, 45). Gem Begr RegE CSR-RLUG ist eine Befreiung dann gegeben, wenn das TU unter den **Voraussetzungen des § 264 Abs 3** (dazu § 264 Anm 115 ff) die Erleichterung in Anspruch nimmt, keinen Lagebericht aufzustellen (vgl Begr RegE CSR-RLUG, BT-Drs 18/9982, 45).

§ 264 Abs 3 gilt nur für TU in der Rechtsform der KapGes. Handelt es sich bei dem Unt iSd § 289b Abs 1 um eine KapCoGes, ist eine Befreiung von der nichtfinanziellen Berichterstattung dann gegeben, wenn die KapCoGes unter den **Voraussetzungen des § 264b** (dazu § 264b Anm 20 ff) die Erleichterung in Anspruch nimmt, keinen Lagebericht aufzustellen.

Praktisch wird der **Anwendungsbereich** für diese anderen Befreiungsvorschriften **gering** sein, da kapmarktUnt iSd § 264d im Regelfall nach § 37v Abs 1 WpHG verpflichtet sind, einen Jahresfinanzbericht aufzustellen, welcher einen Lagebericht nach Maßgabe des HGB beinhaltet (s auch § 264 Anm 107; *Rimmelspacher/Schäfer/Schönberger* KoR 2017, 229).

D. Gesonderter nichtfinanzieller Bericht (Abs 3)

Abs 3 eröffnet die Möglichkeit zur Erstellung eines „gesonderten nichtfinanziellen Berichts“ außerhalb des Lageberichts als Alternative zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung als Bestandteil des Lageberichts nach Abs 1. In formeller Hinsicht ist Abs 3 als Befreiungsvorschrift formuliert, so dass zunächst zu prüfen ist, ob eine Berichtspflicht nach Abs 1 gegeben ist. Da der gesonderte nichtfinanzielle Bericht aber inhaltlich für das verpflichtete Unt keine Erleichterung bietet (s Anm 51), eröffnet Abs 3 in materieller Hinsicht **Wahlrechte** bzgl

- der *Form* der nichtfinanziellen Berichterstattung (s Anm 52);
- des *Orts* der Veröffentlichung (s Anm 53);
- des *Zeitpunkts* der Aufstellung und Veröffentlichung (s Anm 54 f).

Letztlich wird hiermit größtmögliche Flexibilität für die verpflichteten Unt erreicht (vgl *Kajüter* DB 2017, 619).

Um befreiende Wirkung zu entfalten, hat der gesonderte nichtfinanzielle Bericht zumindest die **inhaltlichen Vorgaben des § 289c** zu erfüllen (Abs 3 S 1