Corporate Governance »DK1302749

RA Dr. Norbert Röttgen / RA Michael Hund, beide Berlin

Anforderungen an nichtfinanzielle Erklärungen und Berichte nach dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (CSR-RUG) insb. für "große" Sparkassen

RA Dr. Norbert Röttgen und **RA Michael Hund** sind Partner der Rechtsanwälte Röttgen, Kluge & Hund Partnerschaft mbB, Berlin, die im Mai 2018 für den Deutschen Sparkassen- und Giroverband (DSGV) ein Rechtsgutachten zu der in seinem Auftrag erarbeiteten "Mustervorlage zur nichtfinanziellen Erklärung für Sparkassen" erstattet hat. Dieses Gutachten hat auch den Anstoß zum vorliegenden Beitrag gegeben und liegt ihm mit zugrunde.

Kontakt: autor@der-konzern.de

- I. Vorbemerkung
- II. Rechtliche Ausgangslage nach dem CSR-Regelwerk
 - Unionsrecht: Richtlinie 2014/95/EU (CSR-Richtlinie) zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU (Bilanzrichtlinie)
 - 2. Deutsches Recht: CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (CSR-RUG)
- III. Allgemeine rechtliche Anforderungen an die Erfüllung der Berichtspflicht und Zweifelsfragen zum CSR-Regelwerk
 - 1. Unionsrechtskonformer Grundsatz der Erforderlichkeit
 - 2. Compliance
 - 3. Nutzung von Rahmenwerken und Beachtung von Standardsetzungen in betriebswirtschaftlichen Regelwerken
 - 4. Leitlinien der EU-Kommission für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen
 - 5. Inhaltliche Prüfung von Vorstand und Aufsichtsrat der AG
 - 6. Gesetzeskonforme Berichterstattung, externe inhaltliche und juristische Prüfung
 - 7. Haftung und Sanktionen bei nicht gesetzeskonformer Berichterstattung
- IV. Nachhaltigkeitsberichterstattung der deutschen Sparkassen
 - Nachhaltigkeitsverpflichtung der Sparkassen als öffentliche Unternehmen
 - Mustervorlage und rechtliche Risiken, insb. "Billigung" durch den Verwaltungsrat
- V. Schlussfolgerungen

I. Vorbemerkung¹

Die jährliche Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nach dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (CSR-RUG)² und der zugrunde liegenden CSR-Richtlinie 2014/95/EU³ gilt seit dem Geschäftsjahr 2017 auch für "große", kapitalmarktorientierte KapGes. sowie unabhängig von der Kapitalmarktorientierung und Rechtsform auch für große Kreditinstitute⁴ und Versicherungen mit mehr als 500 Mitarbeitern. Diese Erklärung kann entweder als Bestandteil des Lageberichts bzw. Konzernlageberichts abgegeben werden oder außerhalb des jeweiligen Lageberichts bzw. Konzernlageberichts als gesonderter nichtfinanzieller (Konzern-)Bericht. Die gesetz-

lich verbindliche Nachhaltigkeitsberichterstattung wird zunehmend erweitert und ergänzt durch freiwillige Nachhaltigkeitsberichte, mit denen sich auch zahlreiche kleinere Unternehmen in der Öffentlichkeit nachhaltigkeitsbewusst darstellen.⁵

In Deutschland berichtspflichtig sind insgesamt zwischen 500 und 600 Unternehmen,⁶ jew. etwa zur Hälfte kapitalmarktorientierte Unternehmen und nicht-kapitalmarktorientierte Kreditinstitute und Versicherungen, darunter rd. 150 von 385 Sparkassen.⁷

Die mit der gesetzlichen Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung aufgeworfenen Rechtsfragen sind auch für den zweiten Berichtszeitraum 2018 und die dafür bis Ende 2019 bestehende Frist zur Abgabe der nichtfinanziellen Erklärungen noch nicht alle abschließend beantwortbar. Für die Sparkassen fehlt es in den Sparkassengesetzen der Länder bisher an ergänzenden Regelungen zur CSR-Berichterstattung. Der Deutsche Sparkassen- und Giroverband (DSGV) hat verbandsintern eine "Mustervorlage zur nichtfinanziellen Erklärung für Sparkassen" bereitgestellt. Diese Mustervorlage basiert auf den für die Sparkassen-Finanzgruppe eigens entwickelten Berichtsindikatoren (Sparkassen-Standard)8 und soll eine gesetzeskonforme Berichterstattung i.S.d. CSR-Regelwerks9 gewährleisten. Diese Zielsetzung ist mit der Mustervorlage als Grundlage einer im Einzelfall zu konkretisierenden und zu überprüfenden Erklärung erreichbar. 10 Die Sparkassen können und sollen ihre auf dieser Plattform errichteten nichtfinanziellen Erklärungen zugleich als Nachhaltigkeitsberichte für die Öffentlichkeit und als wirksames Informations- und Transparenzinstrument bei Kunden, (kommunalen) Trägern und anderen Zielgruppen nutzen.

- 5 Im vorliegenden Beitrag wird der am Inhalt orientierte Terminus "Nachhaltigkeitsberichte" zugleich als Oberbegriff für alle Formen der "Nachhaltigkeitsberichterstattung" auf gesetzlicher und/oder freiwilliger Grundlage verwendet (vgl. abweichend etwa Althoff/Wirth, WPg 2018 5 1138)
- Die Angaben zur Anzahl aller berichtspflichtigen deutschen Unternehmen differieren zwischen 584 (BT-Drucks. 18/9982 S. 34 f.), 548 (Schätzung BAnz.) und 536 (zeitlich neuere Erhebung von Bayer, Institut für Rechtstatsachenforschung zum Deutschen und Europäischen Unternehmensrecht der Friedrich-Schiller-Universität Jena vom 16.10.2016, in: MBF-Report Nr. 27, 11.2016, S. 4 ff., s.u. http://hbfm.link/4973 (Abruf: 25.04.2019). Nach Bayer, a.a.O., sind berichtspflichtig 278 kapitalmarktorientierte Unternehmen und 258 nichtkapitalmarktorientierte Kreditinstitute und Versicherungen (alle namentlich aufgeführt in der Anlage zum zitierten MBF-Report Nr. 27, 11.2016, S. 12 ff.)
- 7 Siehe Deutscher Sparkassen- und Giroverband e.V., Rangliste der Sparkassen 2018 (Stand Dez. 2018), s.u. http://hbfm.link/4974 (Abruf: 25.04.2019).
- 8 Die Berichtsindikatoren sind anschlussfähig an die Berichtsleitlinien der Global Reporting Initiative (GRI) und sind vom Deutschen Nachhaltigkeitskodex als Branchenstandard anerkannt.
- 9 RL 2014/95/EU (CSR-Richtlinie), CSR-RUG und Leitlinien der Kommission 2017/C 215/01 (Mitteilung der Kommission Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen [Methode zur Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen]), deutsche Fassung s.u. http://hbfm.link/4979 (Abruf: 25.04.2019).
- 10 Zu diesem Ergebnis kommt das für den DSGV erstattete Rechtsgutachten der Rechtsanwälte Röttgen, Kluge & Hund Partnerschaft mbB, Berlin, vom Mai 2018 (s. Hinweis im Autorenprofil).

¹ Zu Vorstandsvergütungen als Teilaspekt der Nachhaltigkeit und der Nachhaltigkeitsberichterstattung vgl. auch schon Röttgen/Kluge, NJW 2013 S. 900.

² Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lageund Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz) vom 11.04.2017, BGBI. I 2017 S. 802.

³ CSR-Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22.10.2014 zur Änderung der Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen (ABIEU Nr. L 330 S. 1: Nr. L 369 S. 79).

⁴ Vgl. § 340a Abs. 1 und 1a Satz 1 i.V.m. § 267 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4–5 HGB.

Die Berichterstattung in Anlehnung an den Deutschen Nachhaltigkeitskodex (sog. DNK-Erklärung zu den 20 DNK-Kriterien) reicht dagegen allein ohne inhaltliche Prüfung zur Erfüllung der CSR-Berichtspflicht nicht aus. Das DNK-Büro des Rates für Nachhaltige Entwicklung bestätigt mit seinem als Prüfsiegel verwendeten Signet "erstellt nach CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz" dementsprechend ausdrücklich auch nur die formelle (oder formale) Übereinstimmung der auf der Webseite des DNK abgegebenen Erklärung mit den Kriterien des DNK. Eine strikt am allein maßgeblichen Inhalt des CSR-RUG orientierte Überprüfung findet dabei erklärtermaßen nicht statt, ebenso wenig eine inhaltliche Überprüfung zur Richtigkeit oder auch nur Plausibilität der angegebenen und nicht angegebenen Fakten.

Eine materielle, inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung ist durch das CSR-RUG zwar nicht ausdrücklich gesetzlich vorgeschrieben. Es ist aber kaum vorstellbar, dass Vorstand und Aufsichtsrat einer berichtspflichtigen Sparkasse in der Rechtsform einer AG die nichtfinanzielle Erklärung nach § 171 Abs. 1 Satz 1 und 4 AktG verantworten können, ohne eine (auch dem Aufsichtsrat nach § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG eröffnete) externe inhaltliche Überprüfung zu veranlassen. Nach dem Gesetzestext haben die Abschlussprüfer des Lageberichts nur das tatsächliche Vorliegen eines CSR-Berichts zu testieren. Damit ist es nicht getan. Dementsprechend werden auch der Vorstand und Verwaltungsrat einer berichtspflichtigen Sparkasse in der landesrechtlich überwiegend bestimmten Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts nicht ohne eine inhaltliche Prüfung auskommen. Für den Verwaltungsrat gilt das vor allem dann, wenn er wie in Nordrhein-Westfalen und in mehreren weiteren Bundesländern nach den jeweiligen Sparkassengesetzen die nichtfinanzielle Erklärung oder den gesonderten nichtfinanziellen Bericht "billigen" muss.

Ohne eigene inhaltliche Prüfung besteht auch für Aufsichtsräte und Verwaltungsräte zumindest ein ernsthaftes Risiko, bei ungeprüft fehlerhafter Berichterstattung (neben der Inkaufnahme der Gefahr von Image- und Reputationsverlusten für das Unternehmen und seine Organe) sich unmittelbar selbst Schadensersatzansprüchen und Sanktionsverfahren aufgrund spezieller Straf- und Bußgeldbestimmungen auszusetzen.

II. Rechtliche Ausgangslage nach dem CSR-Regelwerk

Unionsrecht: Richtlinie 2014/95/EU (CSR-Richtlinie) zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU (Bilanzrichtlinie)

Unionsrechtlich maßgeblich ist in erster Linie die 2014 durch die Richtlinie 2014/95/EU (CSR-Richtlinie) neu gestaltete Bilanzrichtlinie 2013/34/EU. Der neue Art. 19a Abs. 1 dieser Richtlinie gibt die wesentlichen Kriterien für die erklärungspflichtigen Unternehmen und die materiellen Anforderungen an den Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung vor. Erklärungspflichtig sind große Unternehmen, die von öffentlichem Interesse sind und im Durchschnitt des Geschäftsjahres mehr als 500 Mitarbeiter beschäftigen. Sie müssen in den Lagebericht ab 2017 diejenigen Angaben aufnehmen, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Unternehmens sowie der Auswirkungen

ihrer Tätigkeit erforderlich sind und sich mindestens auf fünf Aspekte (Umweltbelange, Arbeitnehmerbelange, Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte sowie Bekämpfung von Korruption und Bestechung) beziehen.¹¹ Zusätzlich muss die Erklärung enthalten:¹³

- eine kurze Beschreibung des Geschäftsmodells;
- eine Beschreibung der in Bezug auf diese Belange verfolgten Konzepte einschließlich der angewandten Due-Diligence-Prozesse;
- die Ergebnisse dieser Konzepte;
- die wesentlichen Risiken im Zusammenhang mit diesen Belangen, die mit der Geschäftstätigkeit des Unternehmens verknüpft sind (einschließlich seiner Geschäftsbeziehungen, seiner Erzeugnisse oder seiner Dienstleistungen, wenn dies relevant und verhältnismäßig ist) und die wahrscheinlich negative Auswirkungen auf diese Bereiche haben werden sowie der Handhabung dieser Risiken;
- die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die für die betreffende Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind.

Schon diese Aufzählung aus dem Richtlinientext macht deutlich, dass im Ergebnis nicht nur pauschal, sondern konkret für alle nichtfinanziellen Themen Angaben zu machen sind. Die CSR-Richtlinie enthält zudem weitere wichtige Vorgaben, so insb. das Prinzip "comply or explain". Berichtspflichtige Unternehmen müssen eine klare und begründete Erläuterung abgeben, falls sie in Bezug auf einen oder mehrere der maßgeblichen Belange "kein Konzept verfolgen" und warum nicht.¹⁴ Ein Weglassen von Angaben darf nach nationalem Recht (nur ausnahmsweise) gestattet werden bei Einhaltung enger Vorgaben.¹⁵ Von der insoweit erteilten Ermächtigung hat der Bundesgesetzgeber Gebrauch gemacht (§ 289e HGB).

2. Deutsches Recht: CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (CSR-RUG)

Zur Umsetzung der CSR-Richtlinie 2014/95/EU in das *nationale deutsche Recht* ist das HGB durch das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz vom 11.04.2017 (CSR-RUG) geändert worden. Namentlich wurden die §§ 289b–289e HGB eingefügt. Danach ist der gem. § 289 HGB abzugebende Lagebericht um eine nichtfinanzielle Erklärung zu erweitern oder als gesonderter nichtfinanzieller Bericht außerhalb des Lageberichts zu erstellen und zu veröffentlichen.

Die Erklärungs- oder Berichtspflicht trifft i.S.d. der CSR-Richtlinie "große" Unternehmen und Konzerne, die im Jahresdurch-

Art. 19a Abs. 1 Satz 1 Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU i.d.F. Art. 1 Nr. 1 CSR-Richtlinie 2014/95/EU. Entsprechendes gilt für Konzerne nach Art. 20a.

¹² Art. 19a Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU i.d.F. CSR-Richtlinie 2014/95/EU.

¹³ Art. 19a Abs. 1 Satz 1 Unterabs. 1 Buchst. a—e Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU i.d.F. CSR-Richtlinie 2014/95/EU.

¹⁴ Art. 19a Abs. 1 Satz 2 Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU i.d.F. CSR-Richtlinie 2014/95/EU: "Verfolgt das Unternehmen in Bezug auf einen oder mehrere dieser Belange kein Konzept, enthält die nichtfinanzielle Erklärung eine klare und begründete Erläuterung, warum dies der Fall ist."

¹⁵ Art. 19a Abs. 1 Satz 4 Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU i.d.F. CSR-Richtlinie 2014/95/EU.

¹⁶ Art. 1 Nr. 4 CSR-RUG

^{§ 289}b Abs. 1 und 3 HGB. Den Unternehmen wird praktisch ein Wahlrecht eingeräumt, wonach sie den Lagebericht um eine nichtfinanzielle Erklärung erweitern können oder statt der Erklärung im Lagebericht einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht außerhalb des Lageberichts anfertigen als Nachhaltigkeitsbericht. Die darin liegende Flexibilität ermöglicht es, ein für das einzelne Unternehmen bestmögliches Format zu finden (dazu näher Kajüter, DB 2017 S. 617; Hennrichs/Pöschke, NZG 2017 S. 121). Viele Unternehmen berichten schon länger in Nachhaltigkeitsberichten über nichtfinanzielle Aspekte; vgl. dazu Institut für ökologische Wirtschaftsforschung und future e.V. (Hrsg.), Studie "Deutsche Unternehmen vor der CSR-Berichtspflicht – Monitoring zur nichtfinanziellen Berichterstattung", 2018, s.u. http://hbfm.link/4975 (Abruf: 25.04.2019).

schnitt mehr als 500 Mitarbeiter beschäftigen. Außer großen kapitalmarktorientierten KapGes. (vgl. § 264d HGB) sind auch große Kreditinstitute und Versicherungen verpflichtet, eine nichtfinanzielle Erklärung abzugeben (§§ 340a und 341a HGB i.V.m. § 289b HGB). Mutterunternehmen einer großen Gruppe mit mehr als 500 Mitarbeitern sind verpflichtet, in den konsolidierten Konzernlagebericht eine konsolidierte nichtfinanzielle Konzernerklärung aufzunehmen oder außerhalb einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht abzugeben (§ 315b Abs. 1 HGB).¹⁹

Die berichtspflichtigen Unternehmen sind demzufolge verpflichtet, künftig zu jedem Geschäftsjahr über wesentliche nichtfinanzielle Belange zu berichten. Die wesentlichen Themen und Aspekte sind in Übereinstimmung mit der CSR-Richtlinie benannt, ebenso die weiteren Anforderungen an deren Darstellung (§ 289c HGB). Außerdem müssen berichtspflichtige Unternehmen in Übereinstimmung mit der CSR-Richtlinie nach § 289f Abs. 2 Nr. 6 HGB in der Erklärung zur Unternehmensführung auch Angaben zu einem sog. Diversitätskonzept für die Zusammensetzung von Vorstand und Aufsichtsrat machen bzw. dessen Fehlen erläutern. Die Mindestinhalte können um weitere freiwillige Angaben erweitert werden.

Nach § 289c Abs. 4 HGB²³ gilt stets der Grundsatz aus der CSR-Richtlinie "comply or explain". Erforderliche Angaben sind in den Bericht aufzunehmen. Ein alternativ zulässiges Absehen von Angaben muss ausdrücklich erklärt und begründet werden. Nur für das Unternehmen nachteilige Angaben können und dürfen unter den strengen Voraussetzungen des § 289e Abs. 1 HGB ausnahmsweise und gem. Abs. 2 vorübergehend weggelassen werden.

III. Allgemeine rechtliche Anforderungen an die Erfüllung der Berichtspflicht und Zweifelsfragen zum CSR-Regelwerk

Bisher noch ungelöst sind zum einen vor allem Rechtsfragen zum CSR-Regelwerk, die Auswirkungen auf die Berichtstiefe und die Qualität der Darstellung haben, insb. die Anforderungen in Bezug auf den Grundsatz der Erforderlichkeit und Wesentlichkeit sowie die Leitlinien der EU-Kommission. Zum anderen ist angesichts der Haftungs- und Sanktionsrisiken bei gesetzeswidriger Berichterstattung unklar, ob und wie

18 Siehe § 289b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 HGB. Zur Berechnung der Mitarbeiterzahl verweist § 289b Abs. 1 Satz 2 HGB auf § 267 Abs. 5 HGB.

- Zu Konzernberichten s. Art. 29a Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU i.d.F. Art. 1 Nr. 3 CSR-Richtlinie 2014/95/EU und § 315b HGB. Danach sind Mutterunternehmen einer großen Gruppe mit mehr als 500 Mitarbeitern verpflichtet, in den konsolidierten Lagebericht eine konsolidierte nichtfinanzielle Erklärung aufzunehmen oder einen entsprechenden Nachhaltigkeitsbericht zu veröffentlichen: vol. dazu auch RegE CSR-RUG. BT-Drucks. 18/9982 S. 56.
- 21 Art. 20 Abs. 1 Buchst. g Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU i.d.F. Art. 1 Nr. 2a CSR-Richtlinie 2014/95/EU.
- Nach Art. 1 Nr. 5 CSR-RUG wurde der frühere § 289a HGB als § 289f HGB neu gefasst; u.a. wurden in Abs. 2 Nr. 6 sowie Abs. 5 eingefügt. § 289f Abs. 2 Nr. 6 HGB gilt nach § 340a Abs. 1b HGB auch für berichtspflichtige Kreditinstitute (und gem. § 341a Abs. 1b HGB auch für Versicherungsunternehmen).
- 23 Siehe dazu auch RegE CSR-RUG, BT-Drucks. 18/9982 S. 52 unter Hinweis auf § 161 AktG, wo sich der Grundsatz bewährt habe.

eine materielle, inhaltliche Prüfung der CSR-Berichterstattung rechtssicher erfolgen sollte.

1. Unionsrechtskonformer Grundsatz der Erforderlichkeit

Angaben sind im Einzelnen berichtspflichtig, wenn sie i.S.d. § 289c Abs. 3 HGB "erforderlich" sind. Der Begriff der Erforderlichkeit ist ein Kernelement des deutschen Rechts zur Nachhaltigkeitsberichterstattung, für dessen Interpretation sich in der juristischen Literatur noch keine übereinstimmende Meinung herausgebildet hat. Rspr. gibt es hierzu noch nicht. Ansätzen zu einer von vornherein restriktiven Auslegung und Handhabung ist entgegenzuhalten, dass sie den Anliegen der CSR-Gesetzgebung nicht gerecht werden und die erheblichen Risiken einer später als rechtswidrig erkannten Berichterstattung vernachlässigen. So hat der EuGH erst jüngst wieder darauf hingewiesen, dass die Gerichte nationale Vorschriften in unionsrechtskonformer Auslegung regelmäßig auch auf Rechtsverhältnisse anwenden müssen, die vor Erlass eines die Rechtslage klärenden Urteils des EuGH entstanden sind.24 Entsprechendes gilt insoweit auch für die noch ausstehende höchstrichterliche deutsche Rspr., welche die Rechtslage in aller Regel ebenfalls mit Wirkung ex tunc klarstellt oder klärt. Der Bundesgesetzgeber hat nach den Gesetzesmaterialien den Begriff "erforderlich" wörtlich aus der CSR-Richtlinie 2014/95/EU übernommen.²⁵ Zwar weiche dieser Wortlaut von § 289 Abs. 3 HGB ab. Dort sei für den Lagebericht großer KapGes. seit dem Bilanzrechtsreformgesetz²⁶ bestimmt, dass große KapGes. im Lagebericht außer über finanzielle auch über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren berichten müssen, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage "von Bedeutung" sind. Bereits in der Begründung zum Bilanzrechtsreformgesetz zur Einführung von § 289 Abs. 3 HGB sei klargestellt worden, dass damit ebenfalls die Wesentlichkeit gemeint sei.27

Die bereits seit Dezember 2004 geltende "Wesentlichkeitsformel" des § 289 Abs. 3 HGB soll nach dem Willen des Gesetzgebers in § 289c Abs. 3 HGB in der Weise übernommen und modifiziert werden, dass die Angabe zugleich ("sowie") auch für das Verständnis der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf nichtfinanzielle Belange erforderlich sein muss. Damit reicht es nicht aus, dass die nichtfinanzielle Information nur für das Verständnis von Lage und Entwicklung des betroffenen Unternehmens, nicht aber auch für die Auswirkungen seiner Geschäftstätigkeit erforderlich ist. Denn solche Angaben müssen schon heute im Lagebericht nach § 289 Abs. 3 HGB im Zusammenhang mit nichtfinanziellen Leistungsindikatoren enthalten sein.

Die Bundesregierung ging in ihrem Gesetzesentwurf davon aus, dass in vielen Fällen beide Voraussetzungen dennoch gleichermaßen erfüllt sind. ²⁸ So dürften z.B. ressourcenwirksame Entwicklungen nicht nur Umwelt oder Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen, sondern zugleich auch die künftige

¹⁹ Konzernunternehmen sind unter den Voraussetzungen des § 289b Abs. 2 Satz 1 und 2 bzw. § 315b Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB von der Berichtspflicht befreit. Befreite Tochterunternehmen haben 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 (§ 289b Abs. 2 Satz 3, § 315b Abs. 2 Satz 3 HGB).

²⁴ EuGH vom 13.12.2018 – Rs. C-385/17, Hein, RS1293955, Rn. 56 unter Hinweis auf die st. Rspr. (vom 06.03.2007 – Rs. C-292/04, RS0848097, Rn. 34; vom 22.09.2016 – Rs. C-110/15, Rn. 59).

²⁵ So ausdrücklich RegE CSR-RUG, BT-Drucks. 18/9982 S. 48.

²⁶ Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG) vom 04.12.2004, BGBI. I 2004 S. 3166; vgl. RegE zum Bilanzrechtsreformgesetz, BT-Drucks. 15/3419.

²⁷ Vgl. RegE CSR-RUG, BT-Drucks. 18/9982 S. 48 zu § 289c HGB-E unter Hinweis auf RegE BilReG, BT-Drucks. 15/3419 S. 31 zu § 289 Abs. 3 HGB-E; vgl. in diesem Sinne ebenso die Begründung des RegE zu § 289c Abs. 3 Nr. 3 HGB-E, BT-Drucks. 18/9982 S. 50 f.

²⁸ RegE CSR-RUG, BT-Drucks. 18/9982 S. 49 zu § 289c HGB-E.

Entwicklung des betroffenen Unternehmens selbst betreffen. Andauernde schwere Menschenrechtsverletzungen, die durch die Geschäftstätigkeit des Unternehmens gefördert würden, dürften das Risiko eines gravierenden Imageverlusts und von Absatzeinbrüchen beinhalten, die Auswirkungen auf das Geschäftsmodell haben könnten.

In der Literatur werden insoweit unterschiedliche Ansätze verfolgt, wobei derzeit offen ist, ob dies letztlich auch zu unterschiedlichen Ergebnissen bei der Beurteilung der Erforderlichkeit führen kann. Überzeugend erscheint die Auffassung von Bürkle,²⁹ der Art. 291 der unionsrechtlichen Verordnung Solvency II/Solvabilität II³⁰ entsprechend heranzieht. Dort seien "wesentlich" im Hinblick auf die im Bericht über Solvabilität und Finanzlage zu veröffentlichenden Informationen solche, deren Fehlen oder deren Fehlerhaftigkeit den Entscheidungsprozess oder das Urteil der Nutzer des Dokuments einschließlich der Aufsichtsbehörden beeinflussen könnten.

Für diese eigenständige unionsrechtliche Begriffsbestimmung der Wesentlichkeit von Informationen spricht auch der Erwägungsgrund 1 Satz 3 der Verordnung Solvency II/Solvabilität II: "Bei der Anwendung der in dieser Verordnung festgelegten Anforderungen sollten Informationen als wesentlich betrachtet werden, wenn sie den Entscheidungsprozess oder das Urteil ihrer Adressaten beeinflussen könnten." Auch die EU-Kommission dürfte die Erforderlichkeit oder Wesentlichkeit nichtfinanzieller Informationen entsprechend verstehen, wie die Überschrift ("Ausrichtung auf die Interessenträger") und ihre Ausführungen zu Nr. 3.5 ihrer Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen nahelegen.³¹ Ebenso scheint die Bundesregierung im RegE des CSR-RUG von einem solchen Verständnis ausgegangen zu sein.³²

Die Wesentlichkeit ist danach aus der Perspektive der Adressaten der Offenlegung zu beurteilen. Vermieden werden sollen defizitäre oder falsche Informationen, die für die Adressaten in der jeweiligen Situation zu fehlerhaften Annahmen und daraus abgeleiteten unzutreffenden Schlussfolgerungen führen. Nach Erwägungsgrund 8 der CSR-Richtlinie 2014/95/EU sollen gleichwohl jedoch nur Risiken mit sehr wahrscheinlich schwerwiegenden Auswirkungen und solche berichtspflichtig sein, bei denen die Informationsbeschaffung für Unternehmen und Geschäftspartner nicht unverhältnismäßig ist.33 Daraus folgt nach der bisher überwiegenden Meinung in der Literatur zu § 289c Abs. 3 Satz 1 HGB, dass die erforderlichen Einzelangaben zu den relevanten Belangen anhand einer zweistufigen Wesentlichkeitsbeurteilung zu bestimmen sind. Angaben sollen nur gemacht werden müssen, wenn sie sowohl für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses und der Lage des Unternehmens (Voraussetzung 1) als auch für das Verständnis der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit des Unternehmens auf die nichtfinanziellen Aspekte (Voraussetzung 2) erforderlich sind. Die erstgenannte Voraussetzung entspricht dabei der bisherigen Voraussetzung für die nichtfinanzielle Berichterstattung nach § 289 Abs. 3 HGB. Im Vergleich

29 Bürkle, VersR 2017 S. 717 (721).

- 31 Siehe Mitteilung der Kommission 2017/C 215/01, a.a.O. (Fn. 9), Nr. 3.5, S. 9.
- 32 Siehe BT-Drucks. 18/9982 S. 50 zu § 289c Abs. 3 Nr. 3 HGB-E.
- 33 Siehe Erwägungsgrund 8 CSR-Richtlinie 2014/95/EU; ebenso RegE CSR-RUG, BT-Drucks. 18/9982 S. 50 zu § 289c Abs. 3 Nr. 3 HGB-E; vgl. auch Kajüter DB 2017 S. 617.

zur bisherigen Berichterstattung nach § 289 Abs. 3 HGB sind die neu eingeführten Angaben deshalb in einem eingeschränkten Maß berichtspflichtig. Nach dem Gesetzeswortlaut stellen die Angabepflichten nach § 289c Abs. 3 HGB damit lediglich eine Teilmenge der bislang im Rahmen der einzubeziehenden nichtfinanziellen Leistungsindikatoren zu berichtenden Themen dar. HÜ. ist grds. davon auszugehen, dass Informationen, die für das Verständnis der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf nichtfinanzielle Aspekte von Bedeutung sind, auch für das Verständnis der Lage und der Entwicklung des Unternehmens wesentlich sein werden. Insoweit hat die Auslegung des Begriffs "Lage des Unternehmens" für die Beurteilung der Bedeutung nichtfinanzieller Informationen zumindest auch zukunftsgerichtet und damit unter Einbeziehung der Entwicklung des Unternehmens i.S.d. künftigen Lage zu erfolgen.

2. Compliance

Zum Verhältnis des CSR-Regelwerks zur Compliance-Verantwortung wird die Frage aufgeworfen, ob unternehmerische Verantwortung über Compliance, d.h. die Pflicht zur Einhaltung geltenden Rechts, hinausgehen muss oder ob es in hochentwickelten und regulierten Staaten, wie in Deutschland mit detaillierter Arbeits-, Umwelt- und Sozialgesetzgebung, nicht ausreicht, sich strikt compliant, also regelkonform, zu verhalten.³⁶ Die CSR-Normgeber sind offenbar davon ausgegangen, dass Corporate Social Responsibility eine über die Compliance hinausgehende Verantwortung entwickeln soll, die aus unternehmerischer Sicht schlagwortartig mit der erweiterten Dimension des "social license to operate" beschrieben werden kann, die über die "legal license to operate" hinausgehen soll.³⁷ Besonders deutlich wird dies, wenn die CSR-Richtlinie und das CSR-RUG die Verantwortung bis in die Liefer- oder Wertschöpfungskette ausdehnen und die Frage der Beherrschbarkeit durch die verpflichteten Unternehmen erst im Rahmen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung beantworten. I.Ü. ist die eher rechtspolitische Abgrenzungsfrage jedenfalls für die von der CSR-Berichtspflicht erfassten Unternehmen praktisch "überholt" und obsolet. Mit der CSR-Richtlinie und deren Umsetzung durch das CSR-RUG gehört die CSR-Berichterstattung inzwischen in ihrem Kern als verbindliches Gesetzesrecht zur Compliance. Das gilt zwar nicht für "Zulieferer", die sich aber durch die Einbeziehung der Liefer- oder Wertschöpfungskette in die Berichtspflicht mittelbar und deshalb künftig auch faktisch einer "freiwilligen" CSR-Prüfung werden unterziehen müssen.38

3. Nutzung von Rahmenwerken und Beachtung von Standardsetzungen in betriebswirtschaftlichen Regelwerken

Sofern zur Erstellung der Erklärung internationale, europäische oder nationale Rahmenwerke verwendet werden, sind diese nach § 289d HGB anzugeben. Dazu enthält das CSR-RUG eine "apply or explain"-Klausel, nach der entweder anzugeben ist, welches Rahmenwerk verwendet wurde oder

- 36 So Spießhofer, NZG 2018 S. 441.
- 37 Val. Spießhofer, NZG 2018 S. 441.
- 38 Ob sich die Erwartungen in Bezug auf Beschränkungen für kleinere und mittlere Zulieferer faktisch verwirklichen lassen, darf bezweifelt werden; vgl. aber anders RegE CSR-RUG, BT-Drucks. 18/9982 S. 2.

³⁰ Delegierte Verordnung (EU) 2015/35 der Kommission vom 10.10.2014 zur Ergänzung der RL 2009/138/EG des Europäischen Parlaments und des Rates betreffend die Aufnahme und Ausübung der Versicherungs- und der Rückversicherungstätigkeit (Solvabilität II), AbIEU 2015 Nr. L12/1 S. 20.

³⁴ Vgl. Winkeljohann/Schäfer, Beck'scher Bilanz-Komm., 11. Aufl. 2018, § 289c HGB Rn. 30 ff. unter Hinweis auf Kaiüter. DB 2017 S. 621: AKIR. DB 2018 S. 2253 (2258 f.).

Vgl. Winkeljohann/Schäfer, a.a.O. (Fn. 34), unter Hinweis auf BT-Drucks. 18/9982 S. 48 f; Blöink/ Halbleib, DK 2017 S. 186; Richter/Johne/König, WPg 2017 S. 568.

weshalb das Unternehmen auf eine Verwendung verzichtet hat. So wurde z.B. bei der Entwicklung der Mustervorlage des DSGV für Sparkassen auf die Anschlussfähigkeit an den seinerzeit geltenden GRI-Standard sowie die mögliche Abgabe einer Erklärung gem. DNK geachtet. Auch einige weitere berichtspflichtige Unternehmen stützen sich auf den DNK und seine 20 DNK-Kriterien mit branchenspezifischen Ergänzungen.³⁹ Der Rat für Nachhaltige Entwicklung (RNE) wirbt im Internet damit, dass die DNK-Erklärung als nichtfinanzielle Erklärung zur Erfüllung der CSR-Berichtspflicht genutzt werden kann.⁴⁰

Auch bei Verwendung von betriebswirtschaftlichen Regelwerken zur Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Deklaration können sich aus den Regelwerken zur Rechnungslegung zumindest faktische Anpassungszwänge zur Qualität von nichtfinanziellen Erklärungen ergeben, obwohl solche Regelwerke grds. einen unverbindlichen Charakter haben. Gleichwohl können einzelne Regeln jedenfalls dann sogar eine Haftung von Organmitgliedern begründen, wenn sie in der Betriebswirtschaftslehre als gesichert gelten, sich in der Praxis bewährt haben und auch im Einzelfall angemessen sind. Das könnte etwa auch für den Deutschen Rechnungslegungs-Änderungsstandard Nr. 8 (E-DRÄS 8 – Änderungen des DRS 20-Konzernlageberichts) gelten. Dieser bezieht sich zwar auf Konzernlageberichte, gibt aber doch präzise vor, wie nichtfinanzielle Berichte auszusehen haben.

4. Leitlinien der EU-Kommission für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen⁴³

Eine weitergehende und umfassendere Bedeutung kommt den von der EU-Kommission im Juli 2017 nach Art. 2 Abs. 1 CSR-RL 2014/95/EU erlassenen "unverbindlichen Leitlinien zur Methode der Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen" zu. Die geltende Fassung stützt sich auf insgesamt 21 nationale, EU-basierte und internationale Rahmenwerke und soll als Orientierungshilfe für die Berichterstattung den Unternehmen relevante, zweckdienliche und vergleichbare Angaben erleichtern. Insb. weil diese Leitlinien viele konkrete Beispiele für die inhaltliche Ausgestaltung der Berichtspflichten über die einzelnen nichtfinanziellen Aspekte enthalten, aus denen sich die Erwartungen der EU-Kommission ableiten lassen, werden sie trotz ihrer Unverbindlichkeit gleichsam "durch die Hintertür" doch zu einem echten Leitfaden, an den sich viele Bilanzierende anlehnen werden. ⁴⁵

Die Ansicht von *Mock*, ⁴⁶ dass die Leitlinien keine rechtlichen Konsequenzen nach sich ziehen, obwohl sie nach Umfang und Inhalt teilweise über die Vorgaben des CSR-RUG hinausgingen, trifft nicht zu und wäre im Hinblick auf die Pflicht zu einer unionsrechtskonformen Berichterstattung alarmierend. Wegen der Risiken eines fehlerhaften CSR-Berichts liegt es

39 Vgl. Auswertung zu DNK-Nutzung 2017; s.u. https://www.deutscher-nachhaltigkeitskodex.de.

- 41 Vgl. Grigoleit/Tomasic, in: Grigoleit (Hrsg.), 1. Aufl. 2013, § 93 AktG Rn. 41.
- 42 E-DRÄS 8 Änderungen des DRS 20-Konzernlagebericht, s.u. http://hbfm.link/4978 (Abruf: 25.04.2019).
- 43 Siehe Mitteilung der Kommission 2017/C 215/01, a.a.O. (Fn. 9).
- 44 Siehe Mitteilung der Kommission 2017/C 215/01, a.a.O. (Fn. 9), S. 2, vorletzter Absatz.
- 45 Boecker/Zwirner, BB 2017 S. 2155 (2156).
- 46 Mock, DB 2017 S. 2144 (2147).

bereits im Ausgangspunkt näher, die Leitlinien trotz ihrer formellen Unverbindlichkeit als fachlich fundierte Hinweise der EU-Kommission zu nutzen und zu beachten, zumal und gerade weil sie auf der Grundlage von Art. 2 CSR-Richtlinie zur Konkretisierung einer richtlinienkonformen CSR-Berichtspflicht ergangen sind. In der Literatur ist von anderer Seite⁴⁷ zutreffend darauf hingewiesen worden, dass Art. 2 CSR-Richtlinie die EU-Kommission nicht umsonst verpflichtet, ergänzende Leitlinien zur Methode der Berichterstattung über die nichtfinanziellen Informationen und die wichtigsten Leistungsindikatoren zu veröffentlichen. Außerdem bedeutet die Unverbindlichkeit aus der Sicht der Kommission und der Richtlinie dem Inhalt nach in erster Linie, dass es den berichtspflichtigen Unternehmen ohne Abstriche an den verbindlichen (Richtlinien- und Gesetzes-)Vorgaben freistehen soll, jenseits der Leitlinien "allgemein anerkannte, hochwertige Rahmenwerke für die Berichterstattung zugrunde zu legen, die den Vorgaben in Teilen oder vollständig entsprechen".48 Die Leitlinien wollen und sollen die Unternehmen ermutigen, "die ihnen durch die Richtlinie gewährte Flexibilität bei der Offenlegung ihrer nichtfinanziellen Informationen zu nutzen" und "der Entwicklung innovativer Berichterstattungslösungen nicht im Wege [zu] stehen". Mit diesem Inhalt schaffen die Leitlinien auch keine neuen rechtlichen Verpflichtungen, wie die Kommission an anderer Stelle betont.49

Aus unionsrechtlicher Sicht sind derartige norminterpretierende Leitlinien der Kommission trotz ihrer formellen Unverbindlichkeit indes auch nicht rechtlich bedeutungslos. Sie stellen, obwohl sie den EuGH nicht binden, nach dessen Rspr. gleichwohl eine "nützliche Anregung" zur Auslegung dar und als solche eine für den EuGH (und damit zugleich für alle Gerichte) relevante Rechtserkenntnisquelle. Darüber hinaus wird in der europarechtlichen Literatur unter Berufung auf die Rspr. des EuGH schon seit Längerem auch eine "unionsempfehlungskonforme" Auslegung des nationalen Rechts in Bezug auf formell nicht bindendes Unionsrecht gefordert, die den Rechtsanwender zwar nicht zu einer strikten Befolgung, wohl aber zur Befassung und Erwägung verpflichtet. Si

Die Richtlinien sind demnach ein wichtiges Hilfs- und Erkenntnismittel für die CSR-Berichterstattung und deren weitere Entwicklung. Die Bedeutung der Leitlinien für eine unionsrechtskonforme CSR-Berichterstattung bringt die Kommission schließlich zusätzlich bei der Umschreibung ihrer Zweckbestimmung als "bewährtes Verfahren" zum Ausdruck.⁵² Diese Selbsteinschätzung steht zwar in einem gewissen Widerspruch zu dem nur drei Absätze zuvor als "wichtig" bezeichneten Hinweis der Kommission auf die Unverbindlichkeit der Leitlinien auch für alle Anwender und zu der Aussage, es handle sich bei diesem Dokument nicht um einen techni-

⁴⁰ Vgl. DNK unter http://hbfm.link/4976 (Abruf: 25.04.2019):,,Die DNK-Erklärung kann als nichtfinanzielle Erklärung zur Erfüllung der CSR-Berichtspflicht genutzt werden." sowie unter http://hbfm. link/4977 (Abruf: 25.04.2019):,,... So stellen wir sicher, dass die Mindestanforderungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung erfüllt sind."

⁴⁷ Bürkle, VersR 2017 S. 717.

⁴⁸ Siehe Mitteilung der Kommission 2017/C 215/01, a.a.O. (Fn. 9), S. 3.

⁴⁹ Siehe Mitteilung der Kommission 2017/C 215/01, a.a.O. (Fn. 9), S. 4.

⁵⁰ Zutreffend Bürkle, VersR 2017 S. 717 (720) mit Hinweis auf EuGH vom 17.03.2016 – Rs. C-286/14, Rn. 43 zur Reichweite einer Ermächtigung der Kommission zum Erlass delegierter Rechtsakte unter Hinweis auf weitere Urteile (vom 07.03.2002 – Rs. C-310/99, Italien/Kommission, EU:C:2002:143 = RS0846156, Rn. 52; vom 06.10.2015 – Rs. C-508/14, T-Mobile Czech Republic und Vodafone Czech Republic, EU:C:2015:657, Rn. 42); vgl. ebenso Schwarze, EuR 2011 S. 3 und 7, m.w.N.

⁵¹ Gänswein, Der Grundsatz unionsrechtskonformer Auslegung nationalen Rechts, 2009, S. 91 ff. unter Hinweis auf EuGH vom 13.12.1989 – Rs. C 322/88, Grimaldi, EU:C:1989:646, Rn. 18; vgl. ähnlich auch Schwarze, EuR 2011 S. 3 und 7, m.w.N. aus der Rspr. des EuGH.

⁵² Siehe Mitteilung der Kommission 2017/C 215/01, a.a.O. (Fn. 9), S. 4 (zu 2. in Abs. 3).

schen Standard.³³ Gleichwohl kann sie unschwer als De-facto-Standard i.S.e. "Best Practice" verstanden oder auch so gelesen werden, dass nach Auffassung der Kommission regelmäßig erst die Beachtung dieser Leitlinien eine richtlinienkonforme Berichterstattung gewährleistet.

Durch die Fortschreibung der Leitlinien⁵⁴ sind weitere Konkretisierungen und Impulse über die bisher bereits (unter 3.1 bis 3.6 der Leitlinien) benannten sechs allgemeinen "wichtigste[n] Grundsätze"⁵⁵ hinaus zu erwarten.

5. Inhaltliche Prüfung von Vorstand und Aufsichtsrat der AG

Auch wenn im Ansatz Einigkeit besteht, dass eine inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Erklärungen vor ihrer Veröffentlichung als Teil des (Konzern-)Lageberichts oder als gesonderter nichtfinanzieller (Konzern-)Bericht außerhalb des Lageberichts gesetzlich bisher nicht verbindlich vorgeschrieben ist, erscheint es angesichts der Haftungs- und Sanktionsrisiken bei nicht gesetzesgemäßer Berichterstattung riskant, von einer inhaltlichen Prüfung Abstand zu nehmen. Die DAX-Unternehmen lassen inzwischen fast alle ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung inhaltlich prüfen, bei bisher auch nicht alle und i.Ü. wohl allenfalls wenige der sonst nach dem CSR-RUG berichtspflichtigen Unternehmen.

Bei einer berichtspflichtigen AG ist die Nachhaltigkeitsberichterstattung nach dem CSR-RUG und deren auch inhaltliche Verantwortung zunächst Sache des Vorstands. Das ist unstreitig und folgt aus der Aufgabe und Pflicht des Vorstands zur verantwortlichen Leitung der Gesellschaft (§ 76 Abs. 1, § 170 Abs. 1 AktG). Dem Aufsichtsrat ist in Ergänzung seiner Rechnungslegungsprüfung nach dem Gesetz ausdrücklich die Prüfung der nichtfinanziellen Erklärungen und gesonderten nichtfinanziellen Berichte auf ihre Recht-, Ordnungs- und Zweckmäßigkeit hin auferlegt (§ 171 Abs. 1 Satz 4 AktG). Deren inhaltliche Richtigkeit ist indes nach § 317 Abs. 2 Satz 4 HGB gerade nicht Teil der gesetzlichen Abschlussprüfung durch die Abschlussprüfer.⁵⁷ Sie haben im Hinblick auf die gesetzlichen Vorgaben für die Nachhaltigkeitsberichterstattung nur zu prüfen, ob die nichtfinanzielle Erklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Bericht nach § 320 Abs. 1 Satz 1 HGB vorgelegt und Angaben zur Diversität gemacht wurden, nicht aber, ob sie inhaltlich zutreffend und vollständig sind. Letzteres ist jedoch (auch) Aufgabe des Aufsichtsrats. Das ergibt sich aus § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG. Danach ist der Aufsichtsrat berechtigt,58 externe Hilfe für eine inhaltliche Überprüfung der nichtfinanziellen Erklärung oder des gesonderten nichtfinanziellen Berichts zu beanspruchen, welche die Abschlussprüfer nicht zu erbringen haben. Diese Ermächtigung des Aufsichtsrats zur Beiziehung externer Prüfungshilfe ist vom Deutschen Bundestag erst im Rahmen der

Siehe Mitteilung der Kommission 2017/C 215/01, a.a.O. (Fn. 9), S. 4 (zu 1. letzter Absatz).

Gesetzesberatungen hinzugefügt worden und mitursächlich für jetzt vorhandene Auslegungszweifel. Sie müssen letztlich durch die Rspr. geklärt werden.

In der Literatur ist angemerkt worden, dass die "CSR-Risiken" (§ 289c Abs. 2 HGB) vom Vorstand in jedem Fall erfasst, systematisiert, bewertet und gesteuert werden müssten. Damit sei für AG ein (umfassendes) CSR-Risiko-Management-System vorgegeben, das sich "schwerlich im Wege der Interpretation glätten" lasse.59 Hennrichs/Pöschke60 meinen, dass im Regelfall eine Plausibilitätskontrolle ausreichend sei und der Aufsichtsrat nur in Ausnahmefällen intensivere Nachforschungen veranlassen müsse. Entscheidend hierfür sei, dass die Prüfungspflicht der CSR-Berichterstattung keine vergleichbare zentrale Bedeutung zur Rechnungsprüfung habe, die Aufsichts- bzw. Verwaltungsratsmitglieder ein höheres Maß an eigener Sachkunde besitzen würden und eine Beteiligung durch den Abschlussprüfer bzw. die Abschlussprüferin (nachfolgend: Abschlussprüfer) ausdrücklich nicht vorgeschrieben sei, sondern allenfalls freiwillig erfolgen könne.

Die damit insinuierte Herabsetzung der Prüfungspflicht des Aufsichtsrats ist indessen mit dem AktG i.d.F. des CSR-RUG erst recht kaum vereinbar. Die Aufsichtsratsmitglieder von AG sind nämlich schon dem Wortlaut des Gesetzes nach ausdrücklich verpflichtet, nichtfinanzielle Erklärungen und Berichte ohne Einschränkung, also umfassend, zu "prüfen" (§ 171 Abs. 1 Satz 1 und 4 AktG), d.h. auf formelle und materielle Rechtmäßigkeit und Zweckmäßigkeit. Das ist aber wiederum, wie dargelegt, gerade nicht Teil der gesetzlichen Abschlussprüfung durch die Abschlussprüfer. Sie haben nur zu prüfen, ob die nichtfinanzielle Erklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Bericht vorgelegt wurden. Offensichtlich deshalb ist der Aufsichtsrat berechtigt, eine "externe inhaltliche Überprüfung" der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu beauftragen. Für eine solche Prüfung ist der Abschlussprüfer nach den gesetzlichen Regeln nicht bestellt und nicht zuständig. Das ist auch von denjenigen erkannt worden, die dieses Auslegungsergebnis aus Gründen angeblich mangelnder Praktikabilität ablehnen und die Prüfungsintensität im Vergleich zur Prüfung des Jahresabschlusses herabsetzen. 61 Sie weisen darauf hin, dass der "Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft" in seiner Stellungnahme zum RegE des CSR-RUG62 deshalb eine Streichung der vorgesehenen Prüfungspflicht des Aufsichtsrats nach § 171 Abs. 1 Satz 4 AktG empfohlen habe. Danach sollte der Aufsichtsrat nur noch für eine "Durchsicht" der nichtfinanziellen Erklärung bzw. des gesonderten nichtfinanziellen Berichts als Teil seiner allgemeinen Überwachungspflicht zuständig sein. Sie müssen aber auch einräumen, dass diese Vorschläge im weiteren Gesetzgebungsverfahren nicht aufgegriffen worden sind.63

Die den Wortlaut abmildernd restriktiv interpretierenden Autoren berufen sich zur Begründung auf eine objektivteleologische Auslegung. Nur bei einem solchen Verständnis füge sich die Pflicht zur "Prüfung" der CSR-Berichterstattung bruchstücklos in das System der Corporate Governance der

⁵⁴ Siehe Europäische Kommission unter http://hbfm.link/4980 (Abruf: 25.04.2019).

⁵⁵ Vgl. dazu etwa Scheid/Müller, Leitlinien der europäischen Kommission zur nichtfinanziellen Berichterstattung, DStR 2017 S. 2240.

⁵⁶ Kajüter/Wirth, DB 2018 S. 1605 (1612); Rieckers, DB 2019 S. 107 (108) mit Hinweis auf eine geringere Quote der externen Überprüfung im MDAX nach Fink, KoR 2018 S. 467 (472): 29 von 39 untersuchten Unternehmen (rd. 74%).

⁵⁷ Entsprechendes gilt nach § 317 Abs. 2 Satz 6 HGB für die Diversitätsangaben nach § 289f Abs. 2 und 5 sowie § 315d HGB.

Aufsichtsrat als Organ der AG; zu einem ausnahmsweise möglichen Anspruch einzelner Mitglieder des Aufsichtsrats auf Beiziehung externen Sachverstands vgl. BGH vom 15.11.1982 – II ZR 27/82, BGHZ 85 S. 293 = DB 1983 S. 165, juris-Rn. 1 ff., 15 f. (zum Abschlussprüfungsbericht).

⁵⁹ Hommelhoff, NZG 2017 S. 1361 (1363).

⁶⁰ Hennrichs/Pöschke, NZG 2017 S. 121; Rieckers, DB 2019 S. 107 (108); jew. m.w.N.

⁶¹ Hennrichs/Pöschke, NZG 2017 S. 121 (123 f.).

⁶² AKBR (Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft), Stellungnahme vom 28.10.2016. S. 3 f., s.u. http://hbfm.link/4981 (Abruf: 25.04.2019).

⁶³ Hennrichs/Pöschke, NZG 2017 S. 121 (123 f.).

AG ein. Die CSR-Berichterstattung unterscheide sich insoweit von den übrigen Rechnungsunterlagen dadurch, als ihr grds. keine dem Jahres- und Konzernabschluss vergleichbare zentrale Funktion bei der Überwachung des Vorstands durch den Aufsichtsrat zukomme. Die CSR-Informationen seien zwar Zusatzangaben zur Finanzberichterstattung, für die Leitung und Überwachung der Gesellschaft, aber eben nur Zusatzangaben. Das gesteigerte Pflichtenprogramm des Aufsichtsrats im Hinblick auf die Rechnungslegungsunterlagen folge gerade aus der zentralen Bedeutung des Jahres- und Konzernabschlusses für die Überwachungsaufgabe. Schon dies spreche dagegen, das Pflichtenprogramm des Aufsichtsrats im Hinblick auf die CSR-Berichterstattung über die für die Ausübung der allgemeinen Überwachungspflicht geltenden Maßstäbe hinaus anzuheben. Vor allem sei aber zu berücksichtigen, dass sich der Aufsichtsrat von prüfungspflichtigen AG auf die sachkundige und intensive Prüfung durch den Abschlussprüfer stützen könne und solle. Gerade weil dem Aufsichtsrat die Mittel und in der Tiefe häufig auch die Sachkunde fehle, bei größeren Gesellschaften und in komplexen Konzernstrukturen eine eingehende Prüfung der Rechnungslegungsunterlagen durchzuführen, spiele der Abschlussprüfer in der Corporate Governance größerer AG eine zentrale Rolle als Partner des Aufsichtsrats. Bei den Gesellschaften, die der CSR-Berichterstattung unterfielen, sei dies ausnahmslos der Fall. Bei der Prüfung der CSR-Berichte sei eine solche Zusammenarbeit zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat aber nach dem gesetzlichen Regelfall nicht vorgesehen, da gem. § 317 Abs. 2 Satz 4 HGB eine inhaltliche Prüfung des CSR-Berichts durch den Abschlussprüfer nicht vorgeschrieben sei.64

Diese Auslegung wirkt konstruiert und - auch vor dem Hintergrund der genau hierauf zielenden, aber nicht aufgegriffenen Änderungsvorschläge - nicht überzeugend. Sie erklärt nicht, weshalb das Tatbestandsmerkmal "zu prüfen" in § 171 Abs. 1 Satz 1 AktG einen anderen Bedeutungsinhalt haben soll als im nachfolgenden Satz 4. Außerdem kann sie auch wohl kaum erklären, warum der Aufsichtsrat nach § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG ermächtigt ist, eine externe inhaltliche Überprüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung (der nichtfinanziellen Erklärung oder des gesonderten nichtfinanziellen Berichts bzw. der nichtfinanziellen Konzernerklärung oder des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts) zu beauftragen, wenn ihm selbst eine solche inhaltliche Prüfung nicht zukommen und obliegen würde. Solange der Gesetzgeber insoweit den Normtext (von § 111 Abs. 2 Satz 4 und/oder § 171 Abs. 1 Satz 4 AktG) nicht ändert, wird die Rechtslage abschließend - und wohl erst in ein paar Jahren - höchstrichterlich vom BGH geklärt werden müssen. Eine nur auf "Durchsicht" beschränkte Prüfung des Aufsichtsrats entgegen einer nach wortlautorientierter Auslegung naheliegenden Pflicht zu sorgfältiger und in jedem Fall auch inhaltlicher Prüfung bleibt bis dahin jedenfalls rechtlich riskant.

Letzte Klarheit lässt sich auch mit einem vertieften Blick auf die bereits erwähnte Entstehungsgeschichte des § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG nicht gewinnen. Während der neue § 171 Abs. 1 Satz 4 AktG (Prüfungspflicht des Aufsichtsrats auch für gesonderte nichtfinanzielle Berichte) im Bericht des federführenden Ausschusses des Deutschen Bundestages für

Recht und Verbraucherschutz zum CSR-RUG unverändert blieb, beschloss der Ausschuss zusätzlich die Empfehlung einer Einfügung von Satz 4 in § 111 Abs. 2 AktG (Ermächtigung des Aufsichtsrats zur Beauftragung einer externen Prüfung).65 Hierzu ist im Ausschussbericht mitgeteilt, damit werde die Anregung eines Sachverständigen in der Anhörung aufgegriffen, dem Aufsichtsrat neben der in § 111 Abs. 2 Satz 3 AktG geregelten Befugnis, dem Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag für den Jahres- und den Konzernabschluss zu erteilen, auch das Recht einzuräumen, eine freiwillige inhaltliche Überprüfung der nichtfinanziellen Erklärung oder des gesonderten nichtfinanziellen Berichts zu beauftragen. Der Ausschuss halte das für erforderlich, weil damit der Aufsichtsrat seine eigene Pflicht zur Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung (§ 171 Abs. 1 HGB) sachgerecht erfüllen könne.66 Das spricht zunächst für eine Bekräftigung der umfassenden Prüfungspflicht des Aufsichtsrats. Die dazu weiter gegebenen Erklärungen sind jedoch weniger klar und beziehen sich nur darauf, dass auch nach der Einfügung des § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG keine Pflicht zur Beauftragung einer externen Prüfung bestehe.67 Dass mit der Einfügung des § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG – bei einer objektivierenden Auslegung – möglicherweise gerade erst oder sogar viel eher unterstrichen wird, dass der Aufsichtsrat den nichtfinanziellen Bericht inhaltlich umfassend zu prüfen hat, scheint letztlich entweder keine Rolle gespielt zu haben oder nicht gesehen worden zu sein.

Im Hinblick auf diese Rechtslage und die fortbestehenden Auslegungszweifel ist es für die berichtspflichtigen AG bzw. für ihre Aufsichtsräte im Ergebnis nicht zu empfehlen, eine eigene inhaltliche Prüfung des CSR-Berichts trotz Fehlens einer ausdrücklichen gesetzlichen Pflicht zu unterlassen.

Gesetzeskonforme Berichterstattung, externe inhaltliche und juristische Prüfung

a) Berichterstattung in Anlehnung an den Deutschen Nachhaltigkeitskodex (DNK)

Die Berichterstattung in Anlehnung an den DNK allein (sog. *DNK-Erklärung* oder DNK-Entsprechenserklärung zu den 20 DNK-Kriterien) reicht zur Erfüllung der CSR-Berichtspflicht ohne weitergehende inhaltliche Prüfung offenkundig nicht aus. Das DNK-Büro des Rates für Nachhaltige Entwicklung (RNE) bestätigt mit seinem "Haken"-Signet zu der online eingereichten nichtfinanziellen Erklärung (mit dem Zusatz "erstellt nach CSR-RUG")68 ausdrücklich nur die "formelle" oder "formale" *Übereinstimmung* der im Internet erstellten und eingereichten Erklärung *mit den Kriterien des DNK*. In der aktuellen Broschüre "Deutscher Nachhaltigkeitskodex – Maßstab für nachhaltiges Wirtschaften" heißt es hierzu wörtlich69 (Hervorhebung nur hier):

"... ist darauf hinzuweisen, dass sich die bereits in der Vergangenheit angebotene Überprüfung einer DNK-Entsprechenserklärung durch das DNK-Büro ausschließlich auf die formellen Anforderun-

⁶⁵ Beschlussempfehlung und Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz u.a. zum RegE CSR-RUG. BT-Drucks. 18/11450 S. 34 (zu Art. 8 Nr. 1 RegE CSR-RUG).

⁶⁶ Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz u.a. zum RegE CSR-RUG. BT-Drucks. 18/11450 S. 47 (zu Art. 8 Nr. 1 RegE CSR-RUG).

⁶⁷ Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz u.a. zum RegE CSR-RUG, BT-Drucks. 18/11450 S. 47 (zu Art. 8 Nr. 1 RegE CSR-RUG).

⁶⁸ Vgl. DNK unter http://hbfm.link/4976 (Abruf: 25.04.2019).

⁶⁹ Vgl. DNK, Broschüre "Der Deutsche Nachhaltigkeitskodex – Maßstab für nachhaltiges Wirtschaften", 4. Aufl. 2017, S. 25, s.u. http://hbfm.link/4982 (Abruf: 25.04.2019).

Zu allem Hennrichs/Pöschke, NZG 2017 S. 121 (126).

gen des DNK bezieht und vor allem der prozessualen Unterstützung der Berichtersteller dient. Sie beinhaltet keinerlei Prüfung in Bezug auf die gesetzlichen Anforderungen an eine nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung oder einen nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht. Das DNK-Büro wird weiterhin diese formelle Überprüfung auf DNK-Konformität anbieten, übernimmt jedoch keinerlei Haftung für die Qualität, Vollständigkeit, Aktualität und Korrektheit der in den Entsprechenserklärungen enthaltenen Informationen und die Erfüllung der rechtlichen Anforderungen der Berichtspflicht nach dem CSR-RUG. Die Verantwortung für die Richtigkeit und Qualität der nichtfinanziellen Erklärungen und Berichte und die Erfüllung der gesetzlichen Anforderungen nach dem CSR-RUG liegen ausschließlich bei den Unternehmen."

Auf der Webseite des DNK wird diese Erklärung noch durch den (zutreffenden) Zusatz verstärkt, die angebotene formale Überprüfung einer DNK-Erklärung "beinhaltet keinerlei inhaltliche Prüfung … und stellt somit keine juristische Prüfung dar"."

Eine strikt am rechtlich allein maßgeblichen Inhalt des CSR-RUG orientierte Überprüfung findet mithin erklärtermaßen nicht statt, sondern nur eine "formale Durchsicht" durch das DNK-Büro. Ebenso wenig enthält die DNK-Entsprechenserklärung eine materielle (inhaltliche) Überprüfung der Richtigkeit oder auch nur der Plausibilität der online angegebenen und nicht angegebenen Fakten. Erst recht beinhaltet sie keine juristische Prüfung, die dem DNK-Büro i.Ü. nach dem Rechtsdienstleistungsgesetz auch nicht gestattet wäre (s. dazu näher anschließend unter b)). Der Rat für Nachhaltige Entwicklung (RNE) erläutert vielmehr zu Recht die auch hier vertretene Bewertung der Rechtslage zur gesetzeskonformen Erfüllung der Berichtspflicht wie folgt (Hervorhebung nur hier): ⁷²

"Entsprechend der Verantwortung für die Finanzberichterstattung ist der Vorstand für die Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung bzw. des Berichts verantwortlich und hat diesen dem Aufsichtsrat gem. § 170 Abs. 1 Satz 2 AktG vorzulegen. Die inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung bzw. des nichtfinanziellen Berichts obliegt dem Aufsichtsrat gem. § 171 AktG. Das Ergebnis dieser Prüfung hat der Aufsichtsrat schriftlich an die Hauptversammlung zu berichten (§ 171 Abs. 2 AktG). § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG sieht darüber hinaus vor, dass der Aufsichtsrat eine externe inhaltliche Überprüfung beauftragen kann. Der Abschlussprüfer prüft nämlich grds. nach § 317 Abs. 2 Satz 4 HGB nur, ob die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle (Konzern-)Bericht vorgelegt wurde."

Im Ergebnis ist es danach kaum vorstellbar, dass der über die Rechtslage informierte Aufsichtsrat einer berichtspflichtigen AG die nichtfinanzielle Erklärung nach § 171 Abs. 1 Satz 4 AktG inhaltlich (mit-)verantworten kann, ohne regelmäßig die ihm nach § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG eröffnete externe inhaltliche Überprüfung zu veranlassen. Ohne eigene inhaltliche Prüfung besteht für Aufsichtsräte und ihre Mitglieder zumindest das ernsthafte Risiko, sich bei ungeprüft fehlerhafter Berichterstattung – neben der Inkaufnahme der Gefahr von Image- und Reputationsverlusten für das Unternehmen und seine Organe – Schadensersatzansprüchen und Sanktionsverfahren nach weitreichenden Straf- und

70 Vgl. DNK, zu "Erstellung und Prüfung von nichtfinanziellen Erklärungen/Berichten", s.u. http:// hbfm.link/4983 (Abruf: 25.04.2019). Bußgeldbestimmungen auszusetzen. Dem Aufsichtsrat einer berichtspflichtigen AG ist daher grds. anzuraten, für seinen Bericht an die Hauptversammlung eine *externe inhaltliche Prüfung* der Erklärung zum Lagebericht oder eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts nach § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG zu beauftragen und einzuholen.

Externe inhaltliche und juristische Prüfung nach dem Rechtsdienstleistungsgesetz

Die externe inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung zum Lagebericht oder eines separaten nichtfinanziellen Berichts nach § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG hat sich nicht nur auf die Nachprüfung der ordnungsgemäßen Erhebung und Angabe aller erforderlichen Tatsachen, Informationen und Belege einschließlich deren Validität und Anschlussfähigkeit (am besten an die oben zitierten EU-Leitlinien zur Methodik der CSR-Berichterstattung) zu erstrecken. Sie erfordert dabei auch die *Beurteilung von Rechtsfragen* einschließlich der zugrunde liegenden Sachverhaltskomplexe für das jeweilige Unternehmen (z.B. bei den Arbeitnehmerbelangen zur Gleichbehandlung von Frauen nach dem Allgemeinen Gleichbehandlungsgesetz und dem Entgelttransparenzgesetz oder bei den Menschenrechten auch in Bezug auf die Liefer- und Dienstleistungskette).

Insoweit ist bisher nicht geklärt, ob eine (bei DAX-Unternehmen bereits praktizierte)⁷³ inhaltliche Prüfung nichtfinanzieller Erklärungen mit Erteilung eines Bestätigungsvermerks, dass die einschlägigen Vorschriften beachtet wurden, von Rechts wegen überhaupt durch Wirtschaftsprüfer/-innen (WP) erfolgen darf, weil und soweit sie die juristische Klärung von Rechtsbegriffen und Rechtsfragen sowie die rechtliche Subsumtion im Einzelfall (etwa im Zusammenhang mit "Arbeitnehmerbelangen", "Korruption", "Menschenrechten") voraussetzt. Dazu zählt nicht zuletzt auch die Prüfung, ob alle rechtlichen Anforderungen des CSR-Regelwerks hinsichtlich der Berichtspflicht im jeweiligen Einzelfall erfüllt sind. Auch das verlangt rechtliche Subsumtionen mit Sachverhaltsbewertungen in jedem Einzelfall (einschließlich dazu, ob der Grundsatz "comply or explain" lückenlos und gesetzeskonform eingehalten wird). Damit wird eine Rechtsdienstleistung nach § 2 Abs. 1 RDG⁷⁴ erbracht, die einer gesetzlichen Befugnis bedarf. Hieran dürfte es für WP außerhalb ihrer gesetzlichen Prüfungspflichten, welche die CSR-Berichterstattung nach § 317 Abs. 2 Satz 4 und 6 HGB inhaltlich gerade nicht erfasst,75 fehlen. Das übergehen Stellungnahmen zur besonderen Qualifikation von WP für die inhaltliche Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung.76

⁷¹ Vgl. DNK, zu "Prozessempfehlung": s.u. http://hbfm.link/4983 (Abruf: 25.04.2019).

⁷² DNK-Broschüre, a.a.O. (Fn. 69), S. 25 und DNK, a.a.O. (Fn. 70, 71).

⁷³ Kajüter/Wirth, DB 2018 S. 1605 (1612), wonach für 2017 von 27 berichtenden DAX-Unternehmen 26 ihre nichtfinanzielle Berichterstattung inhaltlich haben prüfen lassen.

⁷⁴ RDG vom 12.12.2007 (BGBI. I 2007 S. 2840), zuletzt geändert durch Art. 6 des Gesetzes vom 12.05.2017 (BGBI. I 2017 S. 1121). § 2 Abs. 1 RDG lautet: "Rechtsdienstleistung ist jede Tätigkeit in konkreten fremden Angelegenheiten, sobald sie eine rechtliche Prüfung des Einzelfalls erfordert"

⁷⁵ Vgl. § 317 Abs. 2 Satz 4 HGB, der zugleich den gesetzlichen Rahmen der Prüfung und Testierung gem. § 322 Abs. 6 HGB begrenzt. Deshalb lässt sich aus § 322 Abs. 6 Satz 1 HGB keine Befugnis entnehmen, im Rahmen der Beurteilung, ob die gesetzlichen Vorschriften zur Aufstellung von Lageberichten oder der Konzernlageberichten beachtet wurden, auch darin integriert abgegebene nichtfinanzielle Erklärungen zu prüfen und zu testieren.

⁷⁶ Siehe etwa Durchschein/Haller, DB 2018 S. 1869 (1873); Böcking/Althoff, DK 2017 S. 246 (251) unter Hinweis auf Erfahrungen von Abschlussprüfern zu § 289 Abs. 3 HGB; differenzierter Schostok, Konzeptionelle Vorschläge für eine kontinuierliche Nachhaltigkeitsberichterstattung, 2017, Rn. 10, s.u. http://hbfm.link/4984 (Abruf: 25.04.2019).

Eine spezialgesetzliche weite Ermächtigung zum Erbringen von Rechtsdienstleistungen i.S.d. § 1 Abs. 3 RDG, wie sie z.B. für StB in Steuerrechtssachen nach dem StBG besteht, ist nicht ersichtlich. Sie lässt sich insb. § 2 WPO⁷⁷ nicht entnehmen, Nach § 2 Abs. 1 WPO haben WP in erster Linie die Aufgabe, betriebswirtschaftliche Prüfungen durchzuführen und Bestätigungsvermerke über die Vornahme und das Ergebnis solcher Prüfungen zu erteilen. Auch aus § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG (Ermächtigung zur Beauftragung einer externen inhaltlichen Überprüfung der nichtfinanziellen Erklärung oder des gesonderten nichtfinanziellen Berichts) in unmittelbarer und entsprechender Anwendung lässt sich keine Ermächtigung herleiten, dass dabei anfallende Rechtsdienstleistungen durch Abschlussprüfer erbracht werden dürfen. Die gesetzlich nicht vorgesehene inhaltliche Prüfung und Testierung von nichtfinanziellen Erklärungen und Konzernerklärungen sowie gesonderten nichtfinanziellen Berichten und Konzernberichten durch WP dürfte daher, soweit dabei Rechtsdienstleistungen erbracht werden (müssen), gegen das Verbot des § 3 RDG verstoßen.

Etwas anderes ergibt sich ferner nicht aus den Erlaubnistatbeständen in §§ 4 ff. RDG, namentlich nicht aus § 5 Abs. 1 RDG für zulässige Nebenleistungen. Nach dieser Bestimmung erlaubt sind Rechtsdienstleistungen im Zusammenhang mit einer anderen Tätigkeit, wenn sie als Nebenleistung zum Berufs- oder Tätigkeitsbild gehören (§ 5 Abs. 1 Satz 1 RDG). Ob eine Nebenleistung vorliegt, ist nach ihrem Inhalt, Umfang und sachlichen Zusammenhang mit der Haupttätigkeit unter Berücksichtigung der Rechtskenntnisse zu beurteilen, die für die Haupttätigkeit erforderlich sind (§ 5 Abs. 1 Satz 2 RDG). Auch diese Voraussetzungen dürften im Ergebnis in Bezug auf Rechtsdienstleistungen für alle Arten einer inhaltlichen Prüfung und Testierung nichtfinanzieller Erklärungen und gesonderter nichtfinanzieller Berichte nicht vorliegen. Einschlägige Rspr. zur Zulässigkeit von Nebenleistungen i.S.d. § 5 Abs. 1 RDG von WP oder sonst zu vergleichbaren Konstellationen liegt nicht vor. 78 Insoweit ist zwar zu berücksichtigen, dass das am 01.07.2008 in Kraft getretene RDG als präventives Verbotsgesetz mit Erlaubnisvorbehalt Eingriffe in die grundrechtlich geschützte Berufsfreiheit nur legitimiert, soweit ein Verbot erforderlich und angemessen ist, um den damit bezweckten Schutz der Verbraucher und aller Rechtssuchenden, des Rechtsverkehrs und der Rechtsordnung als wichtige Belange des Gemeinwohls zu wahren.⁷⁹ Das gebietet eine am Maßstab der Verhältnismäßigkeit ausgerichtete tendenziell eher weite Auslegung des § 5 Abs. 1 RDG, die insb. auch auf die fachliche Qualifikation abstellt, die nach der Art der jew. erbrachten Dienstleistung und den Bedürfnissen ihrer Empfänger erforderlich ist. Dabei kann im Ausgangspunkt mit den noch zum früheren Rechtsberatungsgesetz ergangenen Entscheidungen des BGH aus dem Jahr 198780 zum Berufsbild der WP davon ausgegan-

gen werden, dass sie neben der prüfenden und steuerberatenden auch die wirtschaftsberatende Tätigkeit ausüben dürfen, die eine rechtliche Beratung einschließen kann. § 5 Abs. 1 RDG erlaubt solche Rechtsdienstleistungen aber nur als Nebenleistungen, die weitere Anforderungen erfüllen müssen. Selbst wenn die Prüfung und Bestätigung nichtfinanzieller Erklärungen im Einzelfall nach Inhalt, Umfang und sachlichem Zusammenhang mit einer gleichzeitigen Jahresabschlussprüfung als Haupttätigkeit angeboten und erbracht werden, bleibt zum einen zu prüfen, ob die damit verbundenen Rechtsdienstleistungen hinsichtlich der jeweiligen nichtfinanziellen Erklärung auch tatsächlich nach Umfang und Gewicht nur als Hilfs- oder Nebenleistungen zu bewerten sind. Schon das ist zweifelhaft. Und zum anderen dürfen die juristischen Nebenleistungen die typischerweise für die Haupttätigkeit (Jahresabschlussprüfung) erforderlichen Rechtskenntnisse nicht übersteigen.81 Jedenfalls an dieser letzten Anforderung aus § 5 Abs. 2 Satz 2 RDG dürfte es regelmäßig fehlen. Die rechtliche Prüfung nichtfinanzieller Erklärungen wirft, wie schon aus den vorangegangenen Ausführungen deutlich wird, (auch neue) schwierige und komplexe Rechts- und Subsumtionsfragen zum nationalen einfachen Gesetzes- und Verfassungsrecht sowie zum Unionsrecht auf (u.a. zu den einzelnen Nachhaltigkeitsaspekten i.S.d. § 289c HGB, zu Art. 19a CSR-Richtlinie und zu den EU-Leitlinien), deren Beantwortung WP bei typisierender Betrachtung nicht mehr erlaubt sein dürfte. Derartige qualifizierte Rechtsdienstleistungen erfordern vielmehr die volle Kompetenz von Rechtsanwälten/-anwältinnen (RA) oder die besondere Sachkunde dafür registrierter Personen und dürften überdies schon der Qualifizierung als "Nebenleistungen" entgegenstehen.⁸² Auch die Entscheidungen des Gesetzgebers in § 317 Abs. 2 Satz 4 und 6 HGB, § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG könnten dafür sprechen, die inhaltliche Prüfung nichtfinanzieller Erklärungen und eine analoge Praxis der Erteilung von Prüfungstestaten in Bezug auf dabei zu erbringende Rechtsdienstleistung allenfalls im arbeitsteiligen Zusammenwirken mit RA als deren eigene Leistung für zulässig zu halten. Eine nur interne Heranziehung von RA als "Erfüllungsgehilfen" oder "Subunternehmer" beim Erbringen von Rechtsdienstleistungen ist dagegen generell nicht geeignet, einen Verstoß gegen § 3 RDG zu vermeiden.83

Eine juristische Prüfung von nichtfinanziellen Erklärungen schließt, wie bereits dargestellt, auch der RNE bzw. das Büro des DNK ausdrücklich aus. Freiwillige zusätzliche betriebswirtschaftliche Prüfungen von nichtfinanziellen Erklärungen nach International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised) ersetzen eine inhaltliche juristische Prüfung ebenfalls schon voraussetzungsgemäß nicht. Sie beziehen sich auf eine lediglich betriebswirtschaftliche Beurteilung ausgewählter Angaben zu Nachhaltigkeitsleistungen anhand unternehmensinterner Richtlinien in unterschiedlicher Intensität und Zielsetzung (z.B. ausgewählter Risikobetrachtungen). Damit kann und soll auch die vereinbarungsabhängig testierte "begrenzte Sicherheit" oder "hinreichende Sicherheit" als Konzepte einer vertrauensbildenden Überprüfung nichtfinanzieller Angaben und

⁷⁷ Gesetz über eine Berufsordnung der WP (WPO – WiPrO) i.d.F. vom 05.11.1975 (BGBI. I 1975 S. 2803), zuletzt geändert durch Gesetz vom 30.11.2017 (BGBI. I 2017 S. 3618).

⁷⁸ Auch die zum RDG zur Vertretungsbefugnis von StB im Widerspruchverfahren bei verwaltungsrechtlichen Abgabensachen oder bei sozialrechtlichen Streitigkeiten ergangenen Entscheidungen sind nicht vergleichbar; vgl. BVerwG vom 20.01.2016 – 10 C 17.14, RS1197142; BSG vom 05.03.2014 – B 12 R 7/12 R, RS0811055; vom 14.11.2013 – B 9 SB 5/12 R, RS0810984.

⁷⁹ Vgl. RegE eines Gesetzes zur Neuregelung des Rechtsberatungsrechts, BT-Drucks.16/3655 S. 30 ff. und Krenzler, Rechtsdienstleistungsgesetz. 2. Aufl. 2017, § 1 Rn. 63 ff., jew. m.w.N.

⁸⁰ BGH vom 04.11.1987 – IVa ZR 158/86, RS0770033, Rn. 12 f.; vom 11.03.1987 – IVa ZR 290/85, RS0769812, juris-Rn. 13.

⁸¹ So zutreffend Krenzler, a.a.O. (Fn. 79), § 5 Rn. 14 ff., 40 ff., m.w.N.

⁸² Vgl. Krenzler, a.a.O. (Fn. 79), § 5 Rn. 41 f., m.w.N.

⁸³ Vgl. nur BGH vom 29.07.2009 – I ZR 166/06, RS1003961, juris-Rn. 24; vom 03.07.2008 – III ZR 260/07, RS0723145, juris-Rn. 19 ff.

Informationen von vornherein nicht die volle Bandbreite der Anforderungen nach der CSR-Richtlinie und dem CSR-RUG abbilden und umfassen.⁸⁴

7. Haftung und Sanktionen bei nicht gesetzeskonformer Berichterstattung

Inhaltliche Unzulänglichkeiten und Fehler bei der nichtfinanziellen Erklärung begründen im Aktienrecht eine Verletzung der Geschäftsleitungspflicht des Vorstands (§ 76 Abs. 1 AktG). Hierfür kommt auch eine finanzielle Haftung nach § 93 Abs. 2 AktG in Betracht.85 Entsprechendes gilt für den Aufsichtsrat im Fall einer Aufsichtspflichtverletzung.86 In der Praxis ist anerkannt, dass den Aufsichtsrat von AG bezüglich der nichtfinanziellen Erklärungen eine inhaltliche Überwachungspflicht trifft.87 Nach den Grundsätzen der ARAG-Rspr. des BGH88 ist der Aufsichtsrat gehalten, Unrichtigkeiten gegenüber dem Vorstand zu beanstanden. Danach muss er, sofern der Vorstand nicht von sich aus eine fehlerhafte nichtfinanzielle Erklärung korrigiert, die Pflichtwidrigkeit des Vorstandshandelns gerichtlich feststellen lassen. Diese Pflichtwidrigkeit kann entweder inzident im Zuge einer Schadensersatzklage gegen den Vorstand oder - wenn ein konkreter Schaden weder bezifferbar noch nachweisbar ist - im Wege einer Feststellungsklage der Gesellschaft gegen den Vorstand nach § 256 Abs. 1 ZPO festgestellt werden. Jedes Aufsichtsratsmitglied hat nicht nur das Recht und die Pflicht, die ihm im Rahmen seiner Organtätigkeit zugewiesenen Aufgaben in Übereinstimmung mit den Anforderungen, die Gesetz und Satzung an die Erfüllung stellen, wahrzunehmen. Aus seiner organschaftlichen Stellung ergibt sich zumindest auch das Recht, darauf hinzuwirken, dass das Organ, dem es angehört, seine Entscheidungen nicht im Widerspruch zu Gesetzes- und Satzungsrecht trifft. Kann es dieses Ziel im Rahmen der Diskussion und Entscheidungsfindung im Aufsichtsrat nicht erreichen, ist es sogar berechtigt, eine Klärung auf dem Klagewege anzustreben.89 Neuestens hat der BGH diese Rspr. ausdrücklich bestätigt und die besondere Überwachungs- und Schutzfunktion des Aufsichtsrats gegenüber dem Vorstand sogar noch stärker betont.90 Auch im Zusammenhang mit der CSR-Berichterstattung kann die Nichtwahrnehmung der Aufsichtspflicht dementsprechend auch Schadensersatzansprüche gegen den Aufsichtsrat und Aufsichtsratsmitglieder auslösen.

Neben der finanziellen Haftung kommen bei der Abgabe fehlerhafter CSR-Berichte auch Straftaten und Ordnungswidrigkeiten in Betracht, die hier der Vollständigkeit halber anzuführen sind. Nach § 331 Abs. 1 Nr. 1 HGB wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bestraft, wer als Mitglied des vertretungsberechtigten Organs oder des Aufsichtsrats einer KapGes. die Verhältnisse der Kap-Ges. u.a. im Lagebericht einschließlich der nichtfinanziellen Erklärung bzw. im gesonderten nichtfinanziellen Bericht unrichtig wiedergibt oder verschleiert. Und nach § 334 Abs. 1 Nr. 3 HGB begeht eine Ordnungswidrigkeit, wer als Mitglied des vertretungsberechtigten Organs oder des Aufsichtsrats einer KapGes. bei der Aufstellung des Lageberichts oder der Erstellung eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts einer Vorschrift zur CSR-Berichterstattung zuwiderhandelt (und zwar: §§ 289-289b Abs. 1, §§ 289c, 289d, 289e Abs. 2 HGB, auch i.V.m. § 289b Abs. 2 oder 3 HGB oder des § 289f HGB über den Inhalt des Lageberichts oder des gesonderten nichtfinanziellen Berichts). Eine solche Ordnungswidrigkeit kann nach § 334 Abs. 3 HGB mit einer Geldbuße bis zu 50.000 € geahndet werden. Ist die KapGes. kapitalmarktorientiert i.S.d. § 264d HGB, beträgt die Geldbuße in den Fällen des Abs. 1 höchstens den höheren der folgenden Beträge:

- 2 Mio. € oder
- das Zweifache des aus der Ordnungswidrigkeit gezogenen wirtschaftlichen Vorteils, wobei der wirtschaftliche Vorteil erzielte Gewinne und vermiedene Verluste umfasst und geschätzt werden kann.

Gleiche Sanktionsvorschriften gelten für die unrichtige Wiedergabe oder Verschleierung bzw. das Zuwiderhandeln bei der Abgabe von nichtfinanziellen Konzernerklärungen oder gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichten nach § 331 Abs. 1 Nr. 2, § 334 Abs. 1 Nr. 4, Abs. 3 HGB.

Ohne eigene inhaltliche Prüfung besteht für Aufsichtsräte berichtspflichtiger AG zumindest das ernsthafte Risiko, sich wegen fehlerhafter CSR-Berichte Schadensersatzansprüchen und staatlichen Sanktionsverfahren aufgrund von Straf- und Bußgeldbestimmungen auszusetzen.

IV. Nachhaltigkeitsberichterstattung der deutschen Sparkassen

Nachhaltigkeitsverpflichtung der Sparkassen als öffentliche Unternehmen

Als öffentliche Unternehmen sind die deutschen Sparkassen bereits nach ihrem Gründungsauftrag den wesentlichen Grundsätzen nachhaltigen Wirtschaftens verpflichtet. Als Wirtschaftsunternehmen der Kommunen haben sie die Aufgabe, die geld- und kreditwirtschaftliche Versorgung der Bürger und Unternehmen in ihrer jeweiligen Geschäftsregion zu übernehmen. Insb. die Vermögensbildung breiter Bevölkerungsschichten sowie die Förderung eigenverantwortlichen Verhaltens junger Menschen in finanziellen Angelegenheiten stehen im Fokus der Geschäftspolitik. Dieser besondere öffentliche Auftrag und die Pflicht zur Beachtung kaufmännischer Grundsätze in der Geschäftsführung flankieren das Geschäftsmodell der Institute und verdeutlichen den Wesenskern nachhaltigen Wirtschaftens. Betont wird dies durch den zentralen, im Sparkassenrecht der Länder normierten Grundsatz: "Die Erzielung von Gewinn ist nicht Hauptzweck des Geschäftsbetriebs."91 In diesem Sinne

So hat z.B. die BASF SE zu ihrem Konzernlagebericht 2017 mitgeteilt, die Inhalte der nichtfinanziellen Erklärung nach den GRI-Standards seien durch die Abschlussprüfer jew. (zusätzlich nur) "einer betriebswirtschaftlichen Prüfung" ("mit begrenzter Sicherheit" wohl nach ISAE 3000 [Rev.]) unterzogen worden, s.u. http://hbfm.link/4985 (Abruf: 25.04.2019); vgl. auch Almeling/ Böhm, Betriebswirtschaftliche Prüfung nach ISAE 3000 (Revised), 2017; Kajüter/Wirth, DB 2018 S. 1605 (1612) mit statistischen Angaben zur Verwendung.

Nach § 93 Abs. 2 AktG sind Vorstandsmitglieder, die ihre Pflichten verletzen, der Gesellschaft zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens als Gesamtschuldner verpflichtet. Ist streitig, ob sie die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters angewandt haben, so trifft sie die Beweislast. Schließt die Gesellschaft eine Versicherung zur Absicherung eines Vorstandsmitglieds ab, ist ein Selbstbehalt von mindestens 10% des Schadens vorzusehen.

⁸⁶ Siehe § 111 Abs. 2 Satz 4 i.V.m. § 93 Abs. 2 und § 116 Satz 1 AktG. Nach § 116 Satz 1 AktG gilt für die Sorgfaltspflicht und Verantwortlichkeit der Aufsichtsratsmitglieder § 93 Abs. 2 Satz 1 und 2 AktG über die Sorgfaltspflicht und Verantwortlichkeit der Vorstandsmitglieder entsprechend.

⁸⁷ Vgl. etwa Wischniewski, Umweltdialog, Reporting vom 26.02.2018, s.u. http://hbfm.link/4986 (Abruf: 25.04.2019).

⁸⁸ BGH vom 21.04.1997 – II ZR 175/95, ARAG/Garmenbeck, RS0781685.

⁸⁹ BGH vom 21.04.1997, a.a.O. (Fn. 88), juris-Rn. 11.

BGH vom 18.09.2018 – II ZR 152/17, DK 2019 S. 29, juris-Rn. 11, 45 ff. mit zust. Anmerkung Stöber, BB 2018 S. 2769.

⁹¹ So z.B. nach § 2 Abs. 3 SpkG NRW.

ist es nur folgerichtig, dass die Institute der Sparkassenorganisation, unterstützt durch ihren Spitzenverband, den Deutschen Sparkassen- und Giroverband (DSGV), bereits seit Jahren Informationen zur Nachhaltigkeit ihrer Geschäftstätigkeit in ihren Jahresberichten veröffentlichen. Zur Unterstützung stellt ihnen der DSGV schon seit 2012 verschiedene Instrumente und Hilfen zur Verfügung. Der im Auftrag des DSGV entwickelte Sparkassen-Standard mit dem dazugehörigen Umsetzungsleitfaden "Bericht an die Gesellschaft"92 ist 2013 vom RNE als Branchenstandard anerkannt worden.93 Die im Sparkassen-Standard enthaltenen sog. Sparkassen-Indikatoren (zu den Dimensionen "Haltung", "Produkte" und "Initiativen") sind anschlussfähig an den DNK sowie an die Global Reporting Initiative (GRI-G4) bzw. seit 2018 an die modularisierten GRI Sustainability Reporting Standards.94 Die in der Nachhaltigkeitsberichterstattung der Sparkassen verwendeten Parameter entsprechen demnach sowohl den im GRI-Standard enthaltenen als auch den daraus für den DNK abgeleiteten Kriterien.

2. Mustervorlage und rechtliche Risiken, insb. "Billigung" durch den Verwaltungsrat

a) Mustervorlage des Deutschen Sparkassen- und Giroverbands (DSGV)

Für die über 150 berichtspflichtigen "großen" Sparkassen hat der DSGV eine Mustervorlage für die nichtfinanzielle Erklärung erarbeiten lassen und für das erste CSR-RUG-Berichtsjahr 2017 zur Verfügung gestellt. Sie basiert auf 19 der insgesamt 61 spezifischen Sparkassen-Indikatoren und ist als gesonderter nichtfinanzieller Bericht außerhalb des Lageberichts konzipiert. Diese Mustervorlage ist branchenspezifisch in besonderer Weise geeignet, den Nachweis zu ermöglichen, dass die Voraussetzungen der gesetzeskonformen Abgabe einer nichtfinanziellen Erklärung i.S.d. § 289c HGB und der zugrunde liegenden CSR-Richtlinie eingehalten werden. Sie ist als Grundlage für die Entsprechenserklärung zum DNK anerkannt. Die große Breite der Darstellungen gem. dem Sparkassen-Standard und seinen Sparkassen-Indikatoren geht in vielen Bereichen über das nach dem CSR-RUG Erforderliche hinaus. Damit können die auf dieser Grundlage erstellten Nachhaltigkeitsberichte neben der Erfüllung der Voraussetzungen des CSR-Regelwerks dazu dienen, mithilfe der Informationen über die Nachhaltigkeits- und CSR-Leistungen der Sparkassen Marktsegmente und Marktpositionen zu festigen oder neu zu erschließen und als wirksames Informations- und Transparenzinstrument bei Kunden, (kommunalen) Trägern und anderen Zielgruppen zu wirken.96

Dennoch besteht für berichtspflichtige Sparkassen (auch soweit sie ganz überwiegend als Anstalten des öffentlichen Rechts nach Landesrecht verfasst sind) ein nicht unerhebliches Risiko bei der Sicherstellung einer rechtlich einwandfreien nichtfinanziellen Berichterstattung, die alle Anforderungen des CSR-RUG erfüllt. Dieses Risiko ergibt sich insb. daraus, dass bisher nicht rechtssicher geklärt ist, ob neben Aufsichtsräten von AG auch Verwaltungsräte berichtspflichtiger Sparkassen in der landesrechtlich überwiegend bestimmten Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts zu einer umfassenden materiellen Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte auch auf inhaltliche Richtigkeit der nach dem CSR-RUG gesetzlich erforderlichen Angaben verpflichtet sind (s. dazu IV.2.b)). Das liegt zumindest für diejenigen großen Sparkassen nahe, deren Verwaltungsräte wie in Nordrhein-Westfalen nach § 15 Abs. 2 Buchst. d SpkG und in mindestens acht weiteren Bundesländern⁹⁷ die nichtfinanzielle Erklärung bzw. den Nachhaltigkeitsbericht zu "billigen" haben (s. dazu IV.2.c)).

b) Haftungsrisiken und Prüfungspflicht des Verwaltungsrats berichtspflichtiger öffentlich-rechtlicher Sparkassen

Für die Erstellung des CSR-Berichts ist der Vorstand der Sparkasse verantwortlich, der ihn regelmäßig dem Verwaltungsrat zur Prüfung und Veröffentlichung vorlegt, nach abweichendem Landesrecht aber ggf. auch nur zur Kenntnis gibt. Soweit landesrechtlich eine Prüfungspflicht der Verwaltungsräte öffentlich-rechtlicher Sparkassen im Rahmen einer allgemeinen Überwachungspflicht – wie in Nordrhein-Westfalen – vorgesehen ist, gilt dies unabhängig davon, dass im CSR-RUG keine ausdrückliche bundesgesetzliche Verpflichtung zu einer inhaltlichen Prüfung der CSR-Berichte normiert ist (vgl. III.5). Da es bisher in allen Sparkassengesetzen der Länder an ergänzenden speziellen Vorschriften in Bezug auf nichtfinanzielle Erklärungen fehlt, ist nicht klar, ob stets eine inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung bzw. des Nachhaltigkeitsberichts durch den Verwaltungsrat gefordert ist. Der aufsichtspflichtige Verwaltungsrat wird sich zwar ähnlich wie bei der Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts mindestens vergewissern, dass der CSR-Bericht entsprechend den gesetzlichen und internen Anforderungen erstellt ist und die dargestellte Unternehmenspolitik auch in seinen Augen den Interessen der Sparkasse entspricht bzw. förderlich ist.98 Da sich die Verwaltungsräte beim Lagebericht i.d.R. aber mit dessen Entgegennahme nach der Erläuterung durch die unabhängigen Abschlussprüfer begnügen (können), erscheint es zweifelhaft, ob ein entsprechendes Vorgehen beim Nachhaltigkeitsbericht dem CSR-Regelwerk

⁹² Vgl. DSGV, Bericht an die Gesellschaft – Leitfaden zur Erhebung und Kommunikation der Sparkassen-Leistungen für nachhaltigen Wohlstand und für Lebensqualität vor Ort; Berichte 2013–2017 s.u. http://hbfm.link/4987 (Abruf: 25.04.2019).

⁹³ Für einen aktuellen Überblick über die vom RNE anerkannten Sparkassen-Indikatoren zu Haltung. Produkten und Initiativen s.u. http://hbfm.link/4988 (Abruf: 25.04.2019).

⁹⁴ Vgl. GRI, Konsolidierter Satz der GRI-Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung 2016, s.u. http://hbfm.link/4989 (Abruf: 25.04.2019).

⁹⁵ Die Mustervorlage ist im Auftrag des DSGV von der Nachhaltigkeitsberatung kap N GmbH, Köln/ Berlin, erstellt worden und wird von kap N laufend weiterentwickelt, s.u. http://hbfm.link/4990 (Abruf: 25.04.2019).

⁹⁶ Vgl. DSGV, Bericht an die Gesellschaft, (a.a.O. Fn. 92): "Auf Basis dieser Kennzahlen können Entwicklungspotenziale für die Sparkasse identifiziert und ein Nachhaltigkeits-Monitoring als Steuerungssystem etabliert werden. Damit wird eine Grundlage geschaffen für den Dialog mit den Anspruchsgruppen der Sparkasse."

⁹⁷ Siehe Sparkassengesetz NRW i.d.F. des Gesetzes zur Änderung aufsichtsrechtlicher, insb. sparkassenrechtlicher Vorschriften vom 18.11.2008, GV. NRW S. 696 (Sparkassengesetz – SpkG).

Eine Billigung der Lageberichte – und damit auch der nichtfinanziellen Erklärung innerhalb oder außerhalb des Lageberichts – ist auch ausdrücklich vorgesehen in den SpkG der Bundesländer Brandenburg nach § 8 Abs. 2 Nr. 7, § 26 Abs. 2 BbgSpkG, Mecklenburg-Vorpommern nach § 8 Abs. 2 Nr. 7 M-VSpkG, Rheinland-Pfalz nach § 8 Abs. 2 Nr. 8 RhPfSpkG, Saarland nach § 12 Abs. 3 Nr. 9 SaarSpkG, Sachsen nach § 8 Abs. 2 Nr. 7 SächsSpkG, Sachsen-Anhalt nach § 8 Abs. 2 Nr. 7 SpkGLSA, Schleswig-Holstein nach § 8 Abs. 2 Nr. 7 SHSpkG und Thüringen nach § 5 ThürSpkG i.V.m § 3 Abs. 1 Nr. 7 ThürSpkVO. Zur differenzierten Rechtslage in den anderen Bundesländern, die teils weitergehende Zuständigkeiten des Vorstands vorsehen oder auf Regelungen im Satzungsrecht verweisen vgl. §§ 12 und 23 BWSpkG, Art. 5 BaySpkG, § 3 BerlSpkG, § 6 BremSpkG, § 10 Hess SpkG, § 16 NdsSpG. Hamburg hat eine Sparkasse in der Rechtsform der AG (HaSpa AG).

Vgl. etwa Richardt, in: Semler/v. Schenk (Hrsg.), Arbeits-Hdb. für Aufsichtsratsmitglieder, 2013, § 9 Rn. 86.

gerecht wird und entspricht. Denn die Prüfer des Lageberichts testieren insoweit nach den Regeln des CSR-RUG (§ 317 Abs. 2 Satz 4 HGB) nur, ob die vorgeschriebene nichtfinanzielle Erklärung, die ihnen vom Vorstand vorzulegen ist, 99 erstellt wurde und vorliegt. Die Abschlussprüfer sind dadurch gem. § 317 Abs. 2 Satz 4 HGB ausdrücklich davon freigestellt, den nichtfinanziellen Bericht, selbst wenn dieser integraler Bestandteil des Lageberichts ist, näher zu prüfen. Eine weitergehende formelle oder gar inhaltliche Prüfung durch die Abschlussprüfer findet (wie bisher weitgehend bei AG) auch bei den öffentlich-rechtlichen Sparkassen, die i.d.R. von den unabhängigen Prüfungsstellen der Sparkassenregionalverbände¹⁰⁰ geprüft werden, auch tatsächlich nicht statt. Für inhaltliche Prüfung nichtfinanzieller Erklärungen durch die Prüfungsstellen der Sparkassen müssten zudem vorab entsprechende landesgesetzliche Rechtsgrundlagen geschaffen werden, die für die Nachhaltigkeitsberichterstattung der Sparkassen bisher gänzlich fehlen.

Im Ergebnis stellt sich daher auch für die meisten Verwaltungsräte der berichtspflichtigen öffentlich-rechtlichen Sparkassen die Frage nach einer eigenen Haftung in ähnlicher Weise wie für die Aufsichtsräte der AG (s.u. III.7). Sie ist grds. im gleichen Sinne zu bejahen, etwa für die öffentlich-rechtlichen Sparkassen in Nordrhein-Westfalen. Für die Sparkassen weiterer Länder bleibt zu prüfen, ob das jeweilige Landesrecht spezielle oder abweichende Haftungsregeln enthält, die ganz oder teilweise einer entsprechenden Anwendung der Haftungsregeln für Aufsichtsräte nach dem AktG auf Verwaltungsräte entgegenstehen können. Für die Rechtslage in Nordrhein-Westfalen und in weiteren Bundesländern mit entsprechenden Sparkassengesetzen, die keine speziellen Haftungsregeln für Vorstände enthalten, folgt dies aus der Rspr. des BGH zur analogen Anwendung des § 93 AktG über die Sorgfaltspflicht und Verantwortlichkeit der Vorstandsmitglieder von AG. Diese Bestimmung gilt über § 116 AktG im Wesentlichen nach der zitierten und jüngst bestätigten Rspr. des BGH¹⁰¹ entsprechend auch für Aufsichtsräte. Ausgehend hiervon kann für die Verwaltungsräte der Sparkassen im Grundsatz nichts anderes gelten.

Dementsprechend haften auch Aufsichtsräte öffentlichrechtlicher Sparkassen und ihre Mitglieder entsprechend §§ 116, 93 AktG, soweit keine landesrechtlichen Sonderregeln bestehen. Soweit die Sparkassengesetze für die Mitglieder von Verwaltungsräten einen auf Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit beschränkten Verschuldensmaßstab enthalten (wie § 15 Abs. 8 SpkG NRW), dürfte allein daraus nicht die Unanwendbarkeit der strengeren Organhaftung zu begründen sein. Allerdings können sich Verwaltungsratsmitglieder jedenfalls auf die Business Judgement Rule entsprechend § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG berufen. 102

c) Insb. Billigung durch den Verwaltungsrat

Eine eigene *inhaltliche Prüfung* der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch den Verwaltungsrat einer öffentlich-

rechtlichen Sparkasse erscheint außerdem unumgänglich, wenn er die nichtfinanzielle Erklärung als Teil des Lageberichts nach Landesrecht ausdrücklich "billigen" muss, wie in Nordrhein-Westfalen gem. § 15 Abs. 2 Buchst. d SpkG und ebenso in weiteren Bundesländern. ¹⁰³

Auch in den Sparkassengesetzen dieser Länder gibt es zwar noch keine neue Regelung zu den nichtfinanziellen Erklärungen nach dem CSR-RUG. Die nach Landesrecht für den Lagebericht vorgeschriebene "Billigung" durch den Verwaltungsrat¹⁰⁴ ist aber für die nichtfinanzielle Erklärung jedenfalls dann unmittelbar anwendbar, wenn diese integraler Bestandteil des Lageberichts ist. Dasselbe dürfte aber auch gelten, wenn die nichtfinanzielle Erklärung in Übereinstimmung mit der CSR-Richtlinie und dem CSR-RUG wahlund ersatzweise als gesonderter nichtfinanzieller Bericht abgegeben wird.¹⁰⁵ Selbst wenn man diese Konsequenz in Auslegung des CSR-RUG und der CSR-Richtlinie nicht für zwingend hielte, würde sich dasselbe Ergebnis auch aus einer teleologisch weiten Auslegung des Tatbestandsmerkmals "Lagebericht" im jeweiligen Landesrecht ergeben. 106 Die ohne eine ausdrückliche Ergänzung des Landesrechts unbedingt und uneingeschränkt geltende Notwendigkeit der Billigung des Lageberichts durch den Aufsichtsrat könnte sonst durch einen Nachhaltigkeitsbericht außerhalb des Lageberichts umgangen werden. Das entspräche zudem weder dem Sinn noch dem Zweck des CSR-RUG (§ 289b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 HGB).

Jenseits der hier bejahten Frage, ob die Billigung des Aufsichtsrats nicht nur für die nichtfinanzielle Erklärung innerhalb des Lageberichts, sondern auch für einen gesonderten Bericht erforderlich ist, setzt die Billigung eines Lageberichts stets dessen vorherige Kenntnisnahme und Prüfung voraus. 107 Auch bedeutet "billigen" als normatives Tatbestandsmerkmal sogar ein Mehr als nur eine Prüfung. Nach dem Wortsinn bedeutet billigen "gutheißen" und beinhaltet verschiedenste Formen und Stufen einer "auffällig bejahenden" Zustimmung.¹⁰⁸ Die gesetzlich vorgeschriebene Billigung durch den Aufsichtsrat erfordert danach weit mehr als etwa eine Durchsicht und auch mehr als eine nur formale Prüfung. Sie gebietet im Rechtssinne eine umfassende, auch inhaltliche Prüfung. Für den Bilanzprüfungsausschuss als Teilgremium des Verwaltungsrats steht im Rahmen seiner Überwachungspflichten eine intensive Befassung mit dem Jahresabschluss, dem Lagebericht und den Prüfungsbericht des Abschlussprüfers ohnehin und auch in der Praxis außer Zweifel.109

⁹⁹ Nach § 320 Abs. 1 Satz 1 HGB hat der Vorstand den Abschlussprüfern "den Lagebericht und den gesonderten nichtfinanziellen Bericht unverzüglich nach der Aufstellung vorzulegen".

¹⁰⁰ Vgl. § 340k Abs. 3 und 4 HGB und etwa § 24 Abs. 3 SpkG NRW.

¹⁰¹ BGH vom 21.04.1997, a.a.O. (Fn. 88); vom 18.09.2018, a.a.O. (Fn. 90), juris-Rn. 11 ff.; vgl. oben zu III.7 mit Fn. 90.

¹⁰² Vgl. Empt/Orlikowski-Wolf, ZIP 2016 S. 1053.

¹⁰³ Vgl. Fn. 97.

¹⁰⁴ Siehe § 15 Abs. 2 Buchst. d SpkG NRW und die entsprechenden Bestimmungen im Sparkassenrecht der anderen L\u00e4nder mit einer Billigungsregelung (s. Fn. 97).

¹⁰⁵ Vgl. Art. 19a Abs. 4 Bilanz-Richtlinie i.d.F. CSR-Richtlinie 2014/95/EU und § 289b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 HGB i.V.m. § 340a Abs. 1a HGB.

¹⁰⁶ Siehe Tatbestandsmerkmal "Lagebericht" in § 15 Abs. 2 Buchst. d SpkG NRW bzw. in den SpkG der Bundesländer mit gleichartiger Regelung der Billigung durch den Verwaltungsrat (s. Fn. 97).

¹⁰⁷ Lüttmann, Aufgaben und Zusammensetzung der kommunalen Sparkassen, 2002, S. 152 zu einer entsprechenden Prüfungsobliegenheit des Verwaltungsrats.

¹⁰⁸ BGH vom 17.12.1968 – 1 StR 161/68, BGHSt 22 S. 282, juris-Rn. 11 (zu § 140 StGB): "Nach dem Wortsinn bedeutet billigen, gutheißen". Legt man diese Auffassung zugrunde, so umschreibt der Begriff die verschiedensten Stufen des Beifalls, nicht nur die klar geäußerte Zustimmung oder das Verherrlichen und ähnliche Formen der besonders auffällig bejahenden Kundgebung (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 4 RepSchG 1930), sondern auch das Einverständnis durch Schweigen oder durch schlüssiges Verhalten, selbst die sich bloß innerlich vollziehende zustimmende Haltung."

¹⁰⁹ Vgl. § 15 Abs. 3 Satz 3 SpkG NRW und dazu Heinevetter/Engau/Menking, SpkG NRW, 3. Aufl. (April) 2017, § 15 S. 47.

Auch die Abschlussprüfer nach Sparkassenrecht sind, wie zu IV.2.a) ausgeführt, in Anwendung des CSR-RUG nur verpflichtet, das tatsächliche Vorliegen der nichtfinanziellen Erklärung oder des gesonderten nichtfinanziellen Berichts festzustellen. Auf dieser Grundlage ist eine Billigung der nichtfinanziellen Erklärung bzw. des gesonderten nichtfinanziellen Berichts durch den Verwaltungsrat regelmäßig ebenso ausgeschlossen wie für den Aufsichtsrat einer AG (s.o. III.5), der i.Ü. nach dem AktG ebenfalls zu erklären hat, ob er den vom Vorstand aufgestellten Jahresabschluss und den Lagebericht "billigt" (§ 171 Abs. 2 Satz 4 AktG). Fehlt es wie bisher regelmäßig an einer unabhängigen Vorprüfung, liegt es nahe, eine externe Prüfung in entsprechender Anwendung des § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG in Auftrag zu geben. Dass daneben die Aufsichts- bzw. Verwaltungsräte angeregt werden sollen, sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben auch eigene Kenntnisse anzueignen,110 ist zu begrüßen und wird ohnehin erfolgen, kann aber eine qualifizierte externe Prüfung nicht ersetzen. Deren Vorteile liegen in der Vermeidung von Unsicherheiten und der Sicherung eines hohen Qualitätsstandards. Letztlich wird so auch ein höheres Maß an Vertrauen geschaffen und das Haftungsrisiko für Vorstand und Verwaltungsrat minimiert.¹¹¹ Für den Fall, dass eine freiwillige inhaltliche Prüfung stattgefunden hat, muss der Verwaltungsrat (ebenso wie der Aufsichtsrat) das Ergebnis dieser Prüfung berücksichtigen und künftig öffentlich zugänglich machen.112

V. Schlussfolgerungen

Nichtfinanzielle Erklärungen innerhalb und außerhalb des Lageberichts sind in gleicher Weise geeignet, nicht nur die Berichtspflicht nach dem CSR-RUG zu erfüllen. Sie können darüber hinaus auch als breit aufgestellte Nachhaltigkeitsberichte Vertrauen und Glaubwürdigkeit für das berichtspflichtige Unternehmen gewinnen und stärken.

Die Veröffentlichung unzureichender oder fehlerhafter nichtfinanzieller Erklärungen ist für den Vorstand und den Aufsichtsrat einer berichtspflichtigen AG oder den Vorstand und Verwaltungsrat einer berichtspflichtigen öffentlichrechtlichen Sparkasse gleichermaßen riskant. Im Rahmen der unabhängigen Abschlussprüfung ist nur das faktische Vorliegen einer nichtfinanziellen Erklärung zu kontrollieren und zu bestätigen. Zwar gibt es derzeit keine ausdrückliche gesetzliche Pflicht zur inhaltlichen Kontrolle der Nachhaltigkeitsberichte. Eine nur formelle Prüfung der CSR-Berichte ist aber gleichwohl nach dem CSR-Regelwerk nicht ausreichend. Auch die nur formal geprüfte DNK-Entsprechenserklärung ist allein nicht geeignet, die Anforderungen des CSR-RUG zu erfüllen. Den Aufsichtsräten und Verwaltungsräten ist es daher anzuraten, die im CSR-RUG vorgesehene externe inhaltliche Prüfung durchführen zu lassen. Das muss jeden-

110 Vql. Lanfermann, BB 2017 S. 747.

falls stets dann gelten, wenn einer nichtfinanziellen Erklärung keine externe und unabhängige inhaltliche Vorabprüfung zugrunde liegt, die bisher nicht stattfindet. Jede inhaltliche Prüfung muss sich überdies auf die teils schwierigen und teils noch strittigen Rechtsfragen der CSR-Berichterstattung und insb. der Berichtstiefe (einschließlich der Beachtung des Grundsatzes "comply or explain") erstrecken. Ob WP diese im Kern juristische Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung außerhalb der gesetzlichen Abschlussprüfung, die sich insoweit nur auf das Vorliegen einer nichtfinanziellen Erklärung oder eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts bezieht, ohne Verstoß gegen das RDG vornehmen dürfen, ist mehr als zweifelhaft. Für die WP der öffentlichen Prüfstellen der Sparkassen fehlt es außerdem für eine inhaltliche Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung großer Sparkassen an einer Rechtsgrundlage in den Sparkassengesetzen der Länder.

Nur eine umfassende inhaltliche Vorabprüfung kann Risiken durch die Veröffentlichung unzureichender oder fehlerhafter nichtfinanzieller Erklärungen sowohl für den Vorstand und den Aufsichtsrat einer berichtspflichtigen AG als auch für den Vorstand und den Verwaltungsrat einer berichtspflichtigen öffentlich-rechtlichen Sparkasse minimieren. So können zudem schlimmstenfalls drohende Auseinandersetzungen über Schadensersatzansprüche oder auch staatliche Sanktionen (Geldbußen für Ordnungswidrigkeiten und Strafverfolgung) vermieden werden. Dies gilt nicht zuletzt auch für einen möglichen Reputations- und Vertrauensverlust, der bei den Stakeholdern und in der Öffentlichkeit sogar noch ungleich stärker wirken kann.

Redaktionelle Hinweise:

- Zum Überblick über die verabschiedeten Regelungen des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes vgl. Blöink/Halbleib, DK 2017
 S. 186 = DK1232414;
- zum Paradigmenwechsel in der (Konzern-)Lageberichterstattung über nicht-monetäre Erfolgsfaktoren vgl. Böcking/Althoff, DK 2017 S. 246 = DK1236911;
- zur integrierten Unternehmensberichterstattung als Herausforderung für die Berichterstattung des WP vgl. *Durchschein/Haller*, DB 2018 S. 1869 = DB1274426.

Eine externe Prüfung wird deshalb auch im Schrifttum überwiegend erwartet und/oder empfohlen; vgl. Böcking/Althoff, DK 2017 S. 246 (254); Kajüter, DB 2018 S. 1605 (1612); AKIR, DB 2018 S. 2253 (2255 f.); Durchschein/Haller, DB 2018 S. 1805 (1812); Ewelt-Knauer/Schneider/Blaß, DB 2018 S. 1677 (1680, mit Fn. 31).

¹¹² Eine Pflicht zur Veröffentlichung der Ergebnisse freiwilliger inhaltlicher Prüfungen gilt ab dem Geschäftsjahr 2019 (vgl. Art. 12 Abs. 2 i.V.m. Art. 2 und 4 CSR-RUG). Das spätere Inkrafttreten der Veröffentlichungspflicht "hinsichtlich der Ergebnisse einer freiwillig beauftragten externen Überprüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung" nach den ab dem 01.01.2019 geltenden § 289b Abs. 4 und § 315b Abs. 4 HGB beruht auf der Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (Ausschussbericht BT-Drucks. 18/11450 S. 2).