

# RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG

- Bilanzielle Erfassung nicht buchwertdeckender Entgelte bei der „Übertragung“ von Altersversorgungsverpflichtungen
- Public Country-by-Country-Reporting - Gesetz zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen
- Reporting-Frameworks zur Nachhaltigkeitsberichterstattung
- § 102 StaRUG, Krisenfrüherkennungspflichtigen bei der Erstellung von Jahresabschlüssen - Handlungspflichtigen von Geschäftsleitern und Beratern



## Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren,

diese Ausgabe des Newsletters RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG informiert Sie über vielfältige Themen aus den Bereichen der Rechnungslegung sowie der Unternehmensberichterstattung im weiteren Sinne.

Zunächst stellen wir Ihnen eine Sitzungsberichterstattung des IDW vor, in der sich der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung mit einem seit der Zinswende möglichen Sachverhalt befasst: Gestiegene Zinsen wirken sich wegen des Glättungsmechanismus des § 253 Abs. 2 HGB noch kaum auf die Bewertung von Pensionsverpflichtungen aus. Wird bei der entgeltlichen Übertragung solcher Verpflichtungen auf die aktuellen, höheren Zinsen abgestellt, kann das Entgelt den bisher passivierten Betrag unterschreiten. Fraglich ist unter anderem, ob der bisherige Schuldner insoweit einen Ertrag realisieren darf.

Außerdem machen wir Sie mit den Grundzügen der neuen gesetzlichen Regelungen zur Ertragsteuerinformationsberichterstattung vertraut. Diese tritt neben die bereits bestehenden Verpflichtungen zum nichtöffentlichen Country-by-Country-Reportings nach der Abgabenordnung.

Darüber hinaus thematisieren wir nach § 102 StaRUG und damit bei der Erstellung von Jahresabschlüssen bestehende Pflichten im Zusammenhang mit der Krisenfrüherkennung, m.a.W. also Handlungspflichten von Geschäftsleitern und Beratern.

Ogleich die §§ 289b ff., 315b ff. HGB noch nicht an die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) angepasst wurden, rückt der Erstanwendungszeitpunkt der durch die CSRD selbst sowie die ersten veröffentlichten European Sustainability Reporting Standards (ESRS) markierten „neuen“ Rechtslage unweigerlich näher. Um Sie auf die Veränderungen vorzubereiten, geben wir Ihnen in dieser Ausgabe einen Überblick über verbreitete Reporting-Frameworks zur Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Wir wünschen Ihnen eine anregende Lektüre und verbleiben mit freundlichen Grüßen,

Ihre BDO

### ÜBER BDO

BDO zählt mit über 2.100 Mitarbeitern an 27 Offices zu den führenden Gesellschaften für Wirtschaftsprüfung und prüfungsnahen Dienstleistungen, Steuerberatung und wirtschaftsrechtliche Beratung sowie Advisory in Deutschland.

Die BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist Gründungsmitglied von BDO International (1963), der mit heute über 111.000 Mitarbeitern in 164 Ländern einzigen weltweit tätigen Prüfungs- und Beratungsorganisation mit europäischen Wurzeln.

### HERAUSGEBER

BDO AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Georg-Glock-Straße 8  
40474 Düsseldorf

[tace@bdo.de](mailto:tace@bdo.de)

Accounting & Reporting Advisory Group (ARAG)  
Technical Accounting Center of Excellence (TACE)

© BDO

## Hinweis an den Leser

Die aktuelle Information „Rechnungslegung & Prüfung“ sowie zahlreiche weitere BDO Publikationen stehen für Sie auch im Internet bereit unter [www.bdo.de](http://www.bdo.de).

Die Autoren haben diese Informationen mit größter Sorgfalt zusammengestellt. Wir bitten aber um Verständnis dafür, dass die BDO für gleichwohl enthaltene etwaige Informationsfehler keine Haftung übernimmt. Bitte beachten Sie, dass es sich bei der aktuellen Information nur um allgemeine Hinweise handeln kann, die die Prüfung und erforderliche individuelle Beratung eines konkret zu beurteilenden Sachverhalts nicht zu ersetzen vermögen.

Für Rückfragen und Ihre persönliche Beratung stehen wir Ihnen jederzeit gerne zu Verfügung.

## INHALTSVERZEICHNIS

<b>Nationale Rechnungslegung</b> .....	<b>3</b>
Bilanzielle Erfassung nicht buchwertdeckender Entgelte bei der „Übertragung“ von Altersversorgungsverpflichtungen.....	3
<b>Unternehmensberichterstattung i.w.S.</b> .....	<b>7</b>
Einführung des Public Country-by-Country-Reporting - Gesetz zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen .....	7
§ 102 StaRUG, Krisenfrüherkennungspflichten bei der Erstellung von Jahresabschlüssen- Handlungspflichten von Geschäftsleitern und Beratern .....	8
Reporting-Frameworks zur Nachhaltigkeitsberichterstattung .....	11

## NATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

### Bilanzielle Erfassung nicht buchwertdeckender Entgelte bei der „Übertragung“ von Altersversorgungsverpflichtungen



WP StB Dr. Niels Henckel  
niels.henckel@bdo.de

#### ► Verhältnis des Entgelts zum abgezinsten Erfüllungsbetrag von Pensionen

Wenn jemand die Schuld eines anderen übernimmt, dann ist er dazu - unter den Prämissen, dass er sich rational verhält und die Konditionen denen eines Geschäfts unter Fremden entsprechen - nur bereit, wenn er dafür ein adäquates Entgelt, regelmäßig zzgl. eines Risikoaufschlags, erhält.

In den vergangenen Jahren gingen die beteiligten Akteure regelmäßig davon aus, dass Altersversorgungsverpflichtungen aus vielerlei Gründen stille Lasten enthalten, bspw. weil (Aufzählung nicht abschließend)

- der in § 253 Abs. 2 HGB vorgeschriebene Durchschnittszinssatz infolge der „Zinssatzschmelze“ regelmäßig den jeweiligen Stichtagszinssatz überstieg,
- weil Bewertungsprämissen wie Gehalts-/Rententrend Schätzgrößen darstellen und das Ermessen (innerhalb der jeweils angemessenen Bandbreite) so ausgeübt werden kann, dass sich niedrige Erfüllungsbeträge ergeben
- und weil die Heubeck-Tafeln eine geringere Lebenserwartung vorsehen als bspw. die Tafeln der Versicherungswirtschaft.

Bisher war das Entgelt, das angesichts bspw. eines Betriebsübergangs oder eines Schuldbeitritts mit im Innenverhältnis erklärten Erfüllungsübernahme zu leisten war, regelmäßig höher als der abgezinst notwendige Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB) der Altersversorgungsverpflichtung. Im praktischen Fall, dass für eine Gesellschaft für Zwecke des Jahresabschlusses ein Pensionsgutachten nach HGB vorliegt und zugleich für Zwecke des Konzernabschlusses bzw. der Einbeziehung in einen übergeordneten Konzernabschluss ein Pensionsgutachten nach IAS 19, wurde regelmäßig auf den höheren der beiden Bilanzwerte und damit meistens auf den IAS 19-Wert abgestellt. Häufig wurde darauf noch ein Risikoaufschlag vorgenommen. Die „Behandlung“ eines Differenzbetrags zwischen dem Entgelt und dem handelsbilanziellen Buchwert zum „Übertragungszeitpunkt ist in IDW RS HFA 30 n.F. „geregelt“.

Inzwischen kam es zur sog. „Zinswende“: Vor allem mit dem Ziel der Inflationsbekämpfung hat (nicht nur) die Europäische Zentralbank die Leitzinsen erhöht. Inzwischen ist mit nach § 253 Abs. 2 HGB ermittelten Durchschnittszinssätzen zu rechnen, die geringer als die Stichtagszinsen am Abschlussstichtag ausfallen. Damit ist es auch - obgleich wir derartige Wertkonstellationen in der bisherigen Konsultationspraxis im Technical Accounting Center of Excellence (noch) nicht beobachtet haben, zumindest vorstellbar, dass Entgelte anlässlich der (ggf. wirtschaftlichen) Übertragung von Altersversorgungsverpflichtungen vereinbart werden, die den beim Übertragenden bis zum Übertragungszeitpunkt bilanzierten abgezinsten notwendigen Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB) unterschreiten.

Zu solchen Konstellationen hat sich nunmehr der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) positioniert, und zwar in Form einer Berichterstattung über die 272. Sitzung des FAB vom 26.5.2023.<sup>1</sup> Der FAB geht darin auf die in IDW RS HFA 30 n.F. bereits für das umgekehrte Entgeltverhältnis behandelten Fälle (reine) Erfüllungsübernahme, Schuldbeitritt mit Erfüllungsübernahme und Wechsel des Durchführungswegs ein.

Um diese Überlegungen nachvollziehen zu können, wird zunächst aufgezeigt, auf welche Weise Altersversorgungsverpflichtungen zivilrechtlich übertragen werden können und welche Maßnahmen zur Verlagerung der Belastung daraus ergriffen werden können, wenn eine zivilrechtliche Übertragung nicht vollzogen wird. Im Anschluss daran werden die Ausführungen des FAB zu drei verschiedenen, konkreten Maßnahmen vorgestellt.

#### ► Übertragung von Altersversorgungsverpflichtungen

Anders als „gewöhnliche“ Schulden lassen sich Altersversorgungsverpflichtungen gem. § 4 BetrAVG zivilrechtlich grds. nicht durch (befreiende) Schuldübernahme (§§ 414 f. BGB) übertragen. Möglich sind allerdings

- eine zivilrechtliche Übertragung durch Umwandlung (häufigster Anwendungsfall: Ausgliederung nach UmwG) oder Betriebsübergang (§ 613a BGB) sowie

<sup>1</sup> Siehe IDW Life 2023, H. 7, S. 653 ff.

Abgezinst notwendiger Erfüllungsbetrag	Entgelt	Differenz	„Übertragender“	Quelle	„Übernehmer“	Quelle
100	130	30	Aufwand	IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 101a	erfolgsneutral	IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 104a
100	80	-20	Ertrag	Berichterstattung 272. Sitzung FAB	Aufwand	Berichterstattung 272. Sitzung FAB

- eine „wirtschaftliche“ Übertragung (gemeint ist: die Übertragung der wirtschaftlichen Last, nicht der zivilrechtlichen Schuldnerstellung) bspw. durch (reine) Erfüllungsübernahme, Schuldbeitritt mit Erfüllungsübernahme oder Wechsel des Durchführungswegs unter Einschaltung einer Versorgungseinrichtung (wie bspw. einer Unterstützungskasse).

Das IDW verwendet in der Sitzungsberichterstattung zur 272. Sitzung in Fällen der „wirtschaftlichen Übertragung“ - weil es diese für den Leser als leichter verständlich einschätzte - die genau genommen unrichtigen Begriffe „Übertragender“ statt bspw. Primärverpflichteter, Freigestellter, Trägerunternehmen und „Übernehmer“ statt bspw. Schuldbeitretender, Freistellender, Versorgungseinrichtung, setzt sie aber immerhin in „Anführungszeichen“.

► **Schuldbeitritt mit im Innenverhältnis erklärter Erfüllungsübernahme**

Folgende Merkmale zeichnen einen Schuldbeitritt mit Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis aus:

- Der Schuldbeitretende verpflichtet sich, für eine bestehende Schuld des Primärverpflichteten (also des Arbeitgebers) ggü. dem Gläubiger (also den Versorgungsberechtigten) gleichrangig zu haften.
- Es wird eine Gesamtschuld (§ 421 BGB) mehrerer Schuldner ggü. dem Gläubiger begründet.
- Im Außenverhältnis bekommt der Gläubiger einen zusätzlichen Schuldner dazu.
- Im Innenverhältnis zwischen den Schuldnern gelten die gesetzlichen Regelungen zum Gesamtschuldnerausgleich nach § 426 BGB. Häufig wird im Innenverhältnis die Erfüllungsübernahme erklärt, um eine von § 426 BGB abweichende Belastungswirkung herbeizuführen.

Im handelsrechtlichen Jahresabschluss des Primärverpflichteten sind damit folgende Rechtsfolgen verbunden:

„Übertragender“ (richtiger: Primärverpflichteter)
Entpassivierung, soweit keine Inanspruchnahme aus der gesamtschuldnerischen Haftung droht
Passivposten für den im Innenverhältnis bestimmten Teil der Verpflichtung zzgl. verbleibende Risiken mit positivem Erfüllungsbetrag

Im handelsrechtlichen Jahresabschluss des Schuldbeitretenden ergibt sich Folgendes:

„Übernehmer“ (richtiger: Schuldbeitretender)
Ansatz der Freistellungsverpflichtung in voller Höhe
Bewertung mit dem handelsrechtlichen Erfüllungsbetrag gem. § 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB
Ausweis als Pensionsrückstellung
Gebot der Anwendung der besonderen Vorschriften für Altersversorgungsverpflichtungen

Dies gilt unabhängig von der Höhe der Gegenleistung, die der „Übernehmer“ für die (wirtschaftliche) „Übernahme“ der Verpflichtung erhält.

Um dies zu verdeutlichen, ist in vorstehender Tabelle ein vereinfachtes Beispiel skizziert. In der ersten Zeile übersteigt das Entgelt den Buchwert der Altersversorgungsverpflichtung, in der zweiten Zeile ist dies umgekehrt. Die Lösung zur ersten in der Tabelle ersichtlichen Wertkonstellation ergibt sich bereits aus IDW RS HFA 30 n.F. Die zweite Wertkonstellation ist dort indes nicht geregelt. Der FAB hält folgende Beurteilung für sachgerecht:

Wenn keine Inanspruchnahme des Primärverpflichteten aus der gesamtschuldnerischen Haftung droht, obwohl das geleistete Entgelt den Betrag der passivierten Verpflichtung unterschreitet, kommt es zur Erfassung eines Ertrags in Höhe der Differenz. Gegen das handelsrechtliche Realisationsprinzip oder das Verbot der Auflösung von Rückstellungen bei fortbestehendem Grund wird dadurch nach Auffassung des FAB nicht verstoßen.

Die Rückstellung für eine entgeltlich „übernommene“ Verpflichtung darf beim Schuldbeitretenden nicht mit einem Wert unterhalb des abgezinsten notwendigen Erfüllungsbetrags bewertet werden. Wenn das für den Schuldbeitritt erhaltene Entgelt den Erfüllungsbetrag unterschreitet, muss in Höhe der Differenz sofort Aufwand erfasst werden.

Abgezinster notwendiger Erfüllungsbetrag	Entgelt	Differenz	„Übertragender“	Quelle	„Übernehmer“	Quelle
100	130	30	Aufwand	IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 103	erfolgsneutral	IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 104a
100	80	-20	Ertrag	Berichterstattung 272. Sitzung FAB	Aufwand	Berichterstattung 272. Sitzung FAB

► **Alleinige Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis (ohne Schuldbeitritt)**

Folgende Merkmale zeichnen einen Schuldbeitritt mit im Innenverhältnis erklärter Erfüllungsübernahme (ohne zugleich erklärten Schuldbeitritt) aus:

- Im Innenverhältnis zum Primärverpflichteten (Arbeitgeber) verpflichtet sich ein Dritter vertraglich, die Ansprüche der Gläubiger (Versorgungsberechtigte) zu erfüllen.
- Es entsteht, weil nicht zugleich ein Schuldbeitritt vereinbart wird, kein Gesamtschuldverhältnis.
- Es betrifft somit - anders als der Schuldbeitritt - nicht das Außenverhältnis (mit den Gläubigern).
- Nur der Arbeitgeber schuldet gegenüber den Versorgungsberechtigten die Leistungen der betrieblichen Altersversorgung, und die Versorgungsberechtigten können ihre Ansprüche nur gegenüber dem Arbeitgeber geltend machen.

Im handelsrechtlichen Jahresabschluss des Freigestellten sind damit folgende Rechtsfolgen verbunden:

„Übertragender“ (richtiger: Freigestellter)
Ansatz und Bewertung der Verpflichtung bleiben von der Erfüllungsübernahme unberührt.
Der Freistellungsanspruch ist zu aktivieren (Bruttobilanzierung). Dessen Höhe ist begrenzt auf den Buchwert der bilanzierten Verpflichtung.

Beim Freistellenden ist wie folgt zu verfahren:

„Übernehmer“ (richtiger: Freistellender)
Die vom Freistellenden eingegangene Freistellungsverpflichtung ist nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu passivieren.
Bewertung mit dem handelsrechtlichen Erfüllungsbetrag gem. § 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB
Ausweis als sonstige Rückstellung.
Die Anwendung der besonderen Vorschriften für Altersversorgungsverpflichtungen ist unzulässig.

Vorstehende Tabelle enthält auch hierzu ein Zahlenbeispiel. Der Freigestellte hat den Freistellungsanspruch grds. in Höhe des dafür geleisteten Entgelts (= Anschaffungskosten) zu aktivieren. Bei der in der ersten Zeile dargestellten Konstellation greift der Höhe nach jedoch eine Beschränkung auf den Wert der Altersversorgungsverpflichtung; im Umfang der Differenz (30) ist daher eine aufwandswirksame Erfassung geboten.

Bei der in der zweiten Zeile dargestellten Konstellation beträgt der Zugangswert lediglich 80. Fraglich ist in dieser Konstellation, wie diese Anschaffungskosten fortzuführen sind. Nach Auffassung des FAB ist die ertragswirksame Anpassung des Wertes an die höhere Rückstellung sachgerecht, wenn der Freistellungsanspruch die passivierte Verpflichtung abdeckt und werthaltig ist. Der Ertrag sei realisiert mit der endgültig gesicherten Vermögensmehrung. Das setzt voraus, dass eine spätere Reduzierung des Werts des Freistellungsanspruchs immer eine Folge einer entsprechend verminderten Pensionsrückstellung ist, es also abgesehen von bonitätsbedingten Abschreibungen des Freistellungsanspruchs undenkbar ist, dass der Wert des Freistellungsanspruchs ohne gleichzeitige Verminderung der Pensionsrückstellung sinkt.

Die Rückstellung für eine entgeltlich „übernommene“ Verpflichtung darf beim Freistellenden nicht mit einem Wert unterhalb des abgezinster notwendigen Erfüllungsbetrags bewertet werden. Wenn das für die Erfüllungsübernahme erhaltene Entgelt den Erfüllungsbetrag unterschreitet, muss in Höhe der Differenz sofort Aufwand erfasst werden.

► **Wechsel des Durchführungswegs**

Infolge eines Wechsels des Durchführungswegs aus einer Direktzusage in eine mittelbare Zusage kann - soweit der Rückstellungsgrund entfällt - das Ansatzwahlrecht des Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB genutzt und auf den Ansatz einer Rückstellung verzichtet werden. Dazu sind die auf einer Direktzusage basierenden Altersversorgungsverpflichtungen auf eine Versorgungseinrichtung (Unterstützungskasse, Pensionskasse, Pensionsfonds, Direktversicherung) zu übertragen. Die Versorgungseinrichtung übernimmt die bisherigen Verpflichtungen. Dies ist regelmäßig ein entgeltlicher Vorgang; die Versorgungseinrichtung muss mit Vermögen ausgestattet werden.

Abgezinsten notwendiger Erfüllungsbetrag	Entgelt	Differenz	„Übertragender“	Quelle
100	130	30	Aufwand	IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 46
100	80	-20	Rückstellung (anfängliche Unterdeckung)	IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 47 Berichterstattung 272. Sitzung FAB

Rückstellungen dürfen gem. § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist. Dies gilt auch bei einem Wechsel des Durchführungswegs von einer un- zu einer mittelbaren Zusage (IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 13 und 47). Ein Wegfall des Rückstellungsgrundes liegt insoweit nicht vor,

- wie die sich aus der ursprgl. Direktzusage ergebende Verpflichtung nicht von der Versorgungseinrichtung übernommen wurde, der Bilanzierende sich also seiner unmittelbaren Verpflichtung nicht entledigt hat (IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 46) oder/und
- wie im Zeitpunkt der Übertragung der Versorgungsverpflichtung bereits ein Fehlbetrag nach Art. 28 Abs. 2 EGHGB besteht (anfängliche Unterdeckung), für den der Bilanzierende subsidiär haftet (IDW RS HFA 3 n.F., Tz. 47).

Zahlt das Trägerunternehmen, wie in der ersten Zeile des oben tabellarisch dargestellten Beispiels, einen Geldbetrag in Höhe des abgezinsten, notwendigen Erfüllungsbetrag an die Versorgungseinrichtung, die die Verpflichtung „1:1“ übernimmt, so ist die Pensionsrückstellung beim Trägerunternehmen auszubuchen. Ist das Entgelt noch höher, wäre die Differenz aufwandswirksam zu erfassen.

Regelmäßig unterschreitet das Entgelt allerdings den abgezinsten, notwendigen Erfüllungsbetrag der Altersversorgungsverpflichtung. Das Trägerunternehmen hat in Höhe der Differenz zwischen dem an die Versorgungseinrichtung entrichteten Einmalbeitrag und dem höheren handelsrechtlichen Erfüllungsbetrag zunächst weiterhin eine

Rückstellung für ungewisse Altersversorgungsverpflichtungen zu passivieren. Dies gilt unabhängig davon, ob der geleistete Einmalbeitrag unter Berücksichtigung der von der Versorgungseinrichtung erzielbaren Rendite voraussichtlich zur Erfüllung der Versorgungsverpflichtungen ausreichen wird. An den folgenden Abschlussstichtagen ist eine Verminderung der verbleibenden Pensionsrückstellung vorzunehmen, wenn der Betrag der Unterdeckung den Buchwert der Rückstellung unterschreitet.

#### ► Fazit

M.E. gibt es genug Anhaltspunkte, auch zukünftig und trotz Zinswende von stillen Lasten und nicht von stillen Reserven im Buchwert bilanzierter Pensionsrückstellungen auszugehen. Ein risikoaverser „Übernehmer“ wird vermutlich auch zukünftig als Entgelt stets den höheren Wert aus den im handelsrechtlichen Jahres- oder IFRS-Konzernabschluss bilanzierten Werten zzgl. eines Risikoaufschlags verlangen. Es werden eher seltene Fälle sein, in denen tatsächlich Entgelte unterhalb des bisherigen Buchwerts einer Pensionsrückstellung im handelsrechtlichen Jahresabschluss des „Übertragenden“ vereinbart werden. Kommt es allerdings tatsächlich zu einer solchen Konstellation, hat das IDW mit einer fachlichen Positionierung „vorgesorgt“ und der Bilanzierungs- und Prüfungspraxis seine Auslegung aufgezeigt. Zu erwarten ist, dass IDW RS HFA 30 n.F. entsprechend ergänzt werden wird, wenn die nächste Überarbeitung erfolgt.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

## UNTERNEHMENSBERICHTERSTATTUNG I.W.S.

### Einführung des Public Country-by-Country-Reporting - Gesetz zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen



Arwed Crüger  
arwed.crueger@bdo.de

#### ► Gesetz zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen

Am 21. Juni 2023 wurde das Gesetz zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen (auch „Public Country-by-Country-Reporting“ oder pCbCR) im Bundesgesetzblatt veröffentlicht, womit die Richtlinie (EU) 2021/2101 in nationales Recht umgesetzt wurde. Die Richtlinie zielt darauf ab, die Tätigkeiten und Steuerzahlungen multinationaler umsatzstarker Unternehmen in der Europäischen Union transparenter zu machen, um dadurch die Compliance in Steuerangelegenheiten zu fördern.

#### ► Welche Transparenzmaßnahmen bestehen bereits?

Die OECD startete im Jahr 2013 eine Initiative zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS). Im Rahmen dieser Initiative wurde 2016 das Country-by-Country-Reporting (CbCR) für multinationale Unternehmen eingeführt (§ 138a AO): Betroffene Unternehmen müssen bestimmte Informationen und Kennzahlen (z.B. Umsatzerlöse, Gewinne, Eigenkapital und gezahlte Ertragsteuern) an die zuständigen Finanzbehörden melden.

Im Jahr 2019 wurde zusätzlich der GRI 207 Standard „TAX 2019“ als Maßnahme für mehr Transparenz im Nachhaltigkeitsbericht eingeführt. Der Nachhaltigkeitsbericht wird hierbei um eine detaillierte Darstellung von Steuerinformationen erweitert. Neben Angaben zum Steuerkonzept und Steuermanagement können damit seit 2021 auch Informationen in Anlehnung an das CbCR zu veröffentlichen sein.

#### ► Wer ist von der Richtlinie zum pCbCR betroffen?

In erster Linie sind die Unternehmen betroffen, die bereits ein CbCR nach §138a AO erstellen müssen. Voraussetzung ist, dass die ausgewiesenen (Konzern-) Umsatzerlöse in zwei aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren mindestens EUR 750 Mio. übersteigen (§ 342b ff. HGB).

Dies gilt für inländische Konzernobergesellschaften und unverbundene Unternehmen mit Niederlassungen bzw. Zweigniederlassungen, festen Geschäftseinrichtungen oder dauerhaften Geschäftstätigkeiten in mindestens einem anderen Staat.

Ebenso betroffen sind im Inland ansässige mittelgroße und große Tochtergesellschaften eines nicht in der EU ansässigen Mutterunternehmens. Inländische Zweigniederlassungen von Nicht-EU Unternehmen sind nur zur Offenlegung verpflichtet, wenn in zwei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren die Umsatzschwelle von EUR 12 Mio. überschritten wird.

Nicht betroffen sind hingegen Kreditinstitute, wenn bereits sämtliche erforderlichen Angaben anderweitig offengelegt wurden.

Sollte das Unternehmen in den oben beschriebenen Anwendungsbereich fallen, so besteht die Berichtspflicht ab dem zweiten Wirtschaftsjahr, in dem die Umsatzschwelle überschritten wird. Die Berichtspflicht entfällt, wenn die Schwelle in zwei aufeinander folgenden Jahren nicht erreicht wird.

#### ► Welche Inhalte müssen offengelegt werden?

Die zu veröffentlichenden Informationen sind weitestgehend deckungsgleich mit denen des CbCR. Gefordert werden u.a. Kennzahlen wie die durchschnittliche Arbeitnehmeranzahl, Erträge inkl. Erträge mit nahestehenden Unternehmen, gezahlte Ertragssteuer und einbehaltene Gewinne. Die betroffenen Unternehmen sind verpflichtet, die Informationen nach Ländern aufzugliedern.

#### ► Wie müssen die Inhalte offengelegt werden?

Die Offenlegung des Ertragsteuerinformationsberichts (EIB) in Deutschland muss im Unternehmensregister in deutscher Sprache erfolgen. Darüber hinaus muss eine Veröffentlichung auf der Internetseite des Unternehmens erfolgen, wobei auch ein Verweis auf das Unternehmensregister ausreicht. Der EIB ist auf Grundlage eines noch nicht bekannten Musterformblatts zu erstellen. Der Bericht muss spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums und für mindestens fünf Jahre verfügbar sein.

Grundsätzlich ist jedes in den Konzernbericht einbezogene Unternehmen verpflichtet, den Bericht nach dem jeweiligen nationalen Recht offenzulegen. Allerdings ist eine Befreiung für inländische Tochtergesellschaften bzw. Zweigniederlassungen von Drittstaatenunternehmen vorgesehen. Demnach ist es ausreichend, dass der EIB auf der Internetseite des Mutterunternehmens in einer EU-Amtssprache veröffentlicht wird und von mindestens einer in der EU ansässigen Tochtergesellschaft nach dem jeweiligen nationalen Recht offengelegt wird.

► **Welche weiteren wichtigen Änderungen ergeben sich durch das Gesetz?**

Neben der reinen Offenlegungspflicht gibt es weitere Änderungen im Gesetz, die betroffene Unternehmen beachten müssen.

Zur Prüfung der Offenlegung soll der EIB dem Aufsichtsrat durch den Vorstand vorgelegt werden (§ 170 AG). Zusätzlich soll der Abschlussprüfer künftig im Rahmen der Jahresabschlussprüfung die Verpflichtung zur Offenlegung beurteilen (§ 317 (3b) HGB).

Die Bußgeld- und Ordnungsgeldvorschriften im Handelsbilanzrecht werden gezielt angepasst. Dazu gehört auch, dass die nicht ordnungsgemäße, nicht vollständige, nicht fristgerechte oder nicht für mindestens fünf Jahre erfolgende Veröf-

fentlichung der Ertragsteuerinformationen mit einer Geldbuße von bis zu EUR 250.000 geahndet werden kann (§ 342o HGB).

► **Ab wann tritt das Gesetz in Kraft?**

Die Anwendung gilt für alle Geschäftsjahre, die nach dem 21. Juni 2024 beginnen. Es ist jedoch zu beachten, dass die Richtlinie beispielsweise in Rumänien bereits ab 01. Januar 2023 Anwendung findet. Das bedeutet, dass auch deutsche Unternehmen bereits ab 2023 entsprechende Datensätze über den Gesamtkonzern offenlegen müssen - sofern diese in den Anwendungsbereich fallen und sofern Anknüpfungspunkte mit Rumänien bestehen.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

**§ 102 StaRUG, Krisenfrüherkennungspflichten bei der Erstellung von Jahresabschlüssen- Handlungspflichten von Geschäftsleitern und Beratern**



RA Steffen Reusch, MBA  
[steffen.reusch@bdo-legal.de](mailto:steffen.reusch@bdo-legal.de)



WP Steffen Ziegenhagen, CFA  
[steffen.ziegenhagen@bdo.de](mailto:steffen.ziegenhagen@bdo.de)

Prognosen und Einschätzungen zur gesamtwirtschaftlichen Situation, insbesondere deren Entwicklung und den Auswirkungen auf Unternehmen sind weiter schwierig.

Nach § 102 StaRUG müssen allerdings Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Rechtsanwälte, die einen Jahresabschluss für einen Mandanten erstellen, diesen auf das Vorliegen eines möglichen Insolvenzgrundes nach den §§ 17 bis 19 InsO und die sich daran anknüpfenden Pflichten der Geschäftsleiter und Mitglieder der Überwachungsorgane hinweisen, wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und sie annehmen müssen, dass dem Mandanten die mögliche Insolvenzreife nicht bewusst ist.

Ziel der Regelung ist es, dem kriselnden Unternehmen durch eine frühzeitige Warnung die Möglichkeit zu geben, Sanierungsmaßnahmen, sei es nach dem StaRUG oder auf andere Weise, zu ergreifen. Das StaRUG bietet gesetzliche Hilfen, um etwaig

mit gerichtlicher Hilfe zur Vermeidung einer Insolvenz eine Restrukturierung auch gegen den Widerstand einer Minderheit umzusetzen.

Die Pflicht des § 102 StaRUG trifft die genannten Berater unabhängig von der Rechtsform ihres Mandanten. Sie gilt daher sowohl gegenüber dem Einzelkaufmann als auch gegenüber der AG. Allerdings unterscheiden sich die Insolvenzgründe, die bei dem jeweiligen Mandanten vorliegen können.

Dies hat somit zu unmittelbaren Auswirkungen auf die Arbeiten der genannten Berater und zum anderen mittelbar auf die Mandanten aufgrund der sich hieraus ergebenden Anforderungen der Berater.

Zwar ist es bisher nicht zu der (teilweise wahrscheinlich auch bewusst herbeigeführten) Insolvenzwelle gekommen und auch die Rezessionserwartungen schwächen sich ab<sup>2</sup>, es zeigt sich aber, dass die Insolvenzzahlen im Jahr 2023 (auf niedrigem Niveau) deutlich steigen und weiter negative Entwicklungen auf Unternehmen einwirken, so z.B. in Form zurückgehender Aufträge<sup>3</sup>.

Bei BDO haben wir daher eine Arbeitshilfe entwickelt, die auch ein Mehrwertangebot für die Mandanten, um eine Krise zu überwinden und die Handlungsfähigkeit bewahren zu können, darstellt.

► **Sachlicher Anwendungsbereich**

§ 102 StaRUG knüpft an den Eintritt der wirtschaftlichen Krise eines Unternehmens und den

<sup>2</sup> [Die aktuellen Konjunkturprognosen für Deutschland | tageschau.de](#); so hat die Bundesregierung kürzlich die Erwartung des Wirtschaftswachstums auf 0,4% angehoben, und es wird einhellig von keiner Rezession (mehr) ausgegangen

<sup>3</sup> Auftragseingang im Verarbeitenden Gewerbe im März 2023: -10,7 % zum Vormonat - Statistisches Bundesamt (destatis.de)

Umstand an, dass dann für die Geschäftsleiter besondere Pflichten begründet werden.

Dies betrifft insbesondere die Pflicht zur Krisenfrüherkennung und zum Krisenmanagement nach § 1 Abs. 1 StaRUG und zwar unabhängig davon, ob diese in einer wirtschaftlichen Krise ist oder sich eine solche abzeichnet.

Maßgeblicher Anknüpfungspunkt für die haftungsrechtliche Konkretisierung der Pflichten ist die drohende Zahlungsunfähigkeit (§ 18 InsO), wenn zweifelhaft wird, ob eine Durchfinanzierung über 24 Monate sicher ist.

Für die GmbH und die AG ist anerkannt, dass Geschäftsführer und Vorstand einer entsprechenden Pflicht im Rahmen von § 43 Abs. 1 GmbHG und § 93 Abs. 1 AktG unterliegen, die sich inhaltlich kaum von derjenigen des § 1 Abs. 1 S. 1 StaRUG abgrenzen lässt. Mit Eintritt der Zahlungsunfähigkeit (§ 17 InsO) oder Eintritt der Überschuldung (§ 19 InsO) haben die Geschäftsleiter juristischer Personen spätestens nach drei Wochen im Falle der Zahlungsunfähigkeit bzw. in der bis zum 31.12.2023 geltenden Gesetzesfassung acht Wochen im Falle der Überschuldung einen Insolvenzantrag zu stellen (§ 15a InsO, § 42 Abs. 2 BGB). Zudem haften sie für alle nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung geleisteten Zahlungen (§ 15b InsO). Diese Haftung wird durch die Rechtshängigkeit einer Restrukturierungssache nicht per se ausgeschlossen; regelmäßig ist mit der Einleitung eines Restrukturierungsverfahrens aber eine nachhaltige Beseitigung der Insolvenzreife iSv § 15b Abs. 2 S. 2 InsO verbunden.

#### ► Mängel bei der Erstellung des Jahresabschlusses

Haftungsgefahren entstehen meist dann, wenn für eine betroffene Gesellschaft ein Insolvenzgrund besteht und dennoch eine Bilanzierung nach Fortführungswerten erfolgt.

Dabei ist das grundlegende Verständnis nach dem Urteil des BGH vom 26.01.2017 - IX ZR 285/14, unverändert. Ein mit der Erstellung des Jahresabschlusses beauftragter Steuerberater hat den Jahresabschluss zunächst auf der Grundlage der ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen und der ihm sonst bekannten Umstände zu erstellen. Dabei ist er verpflichtet zu prüfen, ob sich auf deren Grundlage tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten ergeben, die einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehen können und deshalb die Vermutung des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB entweder widerlegen oder ernsthafte Zweifel begründen, die nicht ausgeräumt werden können.

- Grundsätzlich und ohne besondere Vereinbarung ist der Steuerberater jedoch nicht ver-

pflichtet, von sich aus eine Fortführungsprognose zu erstellen und/oder die hierfür erheblichen Tatsachen zu ermitteln.

- ABER: Pflicht zu Nachforschungen und Untersuchungen zu möglichen Insolvenzgründen anstellen.
- Der Steuerberater muss seinen Mandanten auf einen möglichen Insolvenzgrund und die daran anknüpfende Prüfungspflicht ihres Geschäftsführers hinweisen, wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und er annehmen muss, dass die mögliche Insolvenzreife des Mandanten nicht ausreichend bewusst ist.

Der Steuerberater muss seinen Mandanten also klar und unmissverständlich darüber aufklären, dass in einem Fall bilanzieller Überschuldung nebst beständig erzielten Verlusten eine Bilanzierung nach Fortführungswerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) zwingend von einer entsprechenden (positiven) Fortführungsprognose abhängt.

Auf die Vorlage einer Fortführungsprognose kann nur dann verzichtet werden, wenn der Mandant den Berater ausdrücklich anweist, den Jahresabschluss trotz entgegenstehender Anhaltspunkte unter einer Fortführungs-Prämisse zu erstellen. Die Anweisung ist dann im Jahresabschluss zu dokumentieren.

#### ► Besondere Bedeutung der Fortführungsprognose

Bei den Anforderungen an den Nachweis einer positiven (insolvenzrechtlichen) Fortführungsprognose ist insbesondere auf das Urteil des BGH vom 12.05.2016 (IX ZR 65/14) abzustellen, in dem auf den Maßstab eines schlüssigen Sanierungskonzeptes abgestellt wird. Besonders herauszustellen sind die Anforderungen an den Nachweis, wonach zumindest die „Prüfung der wirtschaftlichen Lage des Schuldners im Rahmen seiner Wirtschaftsbranche analysiert und [...] die Krisenursachen sowie die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage erfasst werden“ müssen.

Im Folgenden sind Beispiele für Ereignisse oder Gegebenheiten aufgeführt, die einzeln oder insgesamt bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können:

- Die Schulden übersteigen das Vermögen
- Darlehensverbindlichkeiten mit fester Laufzeit, die fällig werden, ohne dass eine realistische Aussicht auf Verlängerung oder auf Rückzahlung besteht
- Das Unternehmen verlässt sich in erheblichem Ausmaß auf kurzfristige Darlehen zur Finanzierung langfristiger Vermögenswerte
- vergangenheits- oder zukunftsorientierte Finanzaufstellungen deuten auf negative betriebliche Cashflows hin

- Unfähigkeit, die Bedingungen (z. B. Covenants) von Darlehensvereinbarungen zu erfüllen
- Ausscheiden von Führungskräften in Schlüssel-funktionen ohne adäquaten Ersatz
- Verlust von wichtigen Absatz- oder Beschafungsmärkten, bedeutenden Kunden oder Lieferanten sowie Kündigung von wichtigen Franchise- oder Lizenzverträgen
- Engpässe bei wichtigen Zulieferungen
- Änderungen von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften sowie politische Entscheidungen, die voraussichtlich nachteilige Auswirkungen für das Unternehmen haben.

► **Erstellen einer Fortführungsprognose als Chance zur Weiterentwicklung**

Zwar kann auf die Vorlage einer Fortführungsprognose verzichtet werden, wenn der Mandant den Berater ausdrücklich anweist (s. o.). Allerdings ist von dieser „Vogel-Strauß-Taktik“ nicht nur aufgrund haftungsrechtlicher Überlegungen abzuraten, sondern auch unter dem Aspekt der Weiterentwicklung des Unternehmens.

Die Erstellung einer Fortführungsprognose sollte von der Geschäftsleitung genutzt werden, um eine ausführliche Situationsanalyse, Informationssammlung und analytische Reflexion möglicher zukünftiger Entwicklungen durchzuführen. Auch muss sich das eigene Geschäftsmodell im Spannungsfeld dynamischer Faktoren und hoher Veränderungsgeschwindigkeit bewähren. Innerhalb dieses Spannungsfelds ist es entscheidend wichtig, sich systematisch mit Möglichkeiten zur Anpassung oder weitergehenden Transformation des Geschäftsmodells auseinanderzusetzen und die Einflussfaktoren im Blick zu halten. Um über die finanziellen Effekte Transparenz zu gewinnen, sollte eine integrierte Unternehmensplanung erstellt werden. Szenario-Planungen ermöglichen dabei Unterschiede der finanziellen Auswirkungen zu verdeutlichen und eignen sich zudem für die Beurteilung der Trends.

In sehr komplexen und sich schnell verändernden Situationen ist es vernünftig, ausreichend vorbereitet zu sein. Hierbei hilft eine Szenario-Planung, denn Szenarien

- erlauben, schneller auf veränderte Marktbedingungen und Kundenbedürfnisse zu reagieren;
- helfen, potenzielle Risiken zu erkennen und entsprechende Maßnahmen abzuleiten;
- ermöglichen Entscheidungsträgern, verschiedene Optionen zu bewerten;
- decken die wesentlichen Treiber auf;
- erweitern das Denken und ermöglichen gängige Meinungen zu hinterfragen und

- schaffen mehr Transparenz und Offenheit im Unternehmen, da Entscheidungen und Strategien aufgrund von Daten und Fakten getroffen werden.

Sollten die Szenario-Planungen Finanzierungsbedarf verdeutlichen, so sind auf dieser Basis weitere geeignete Maßnahmen abzuleiten, zu ergreifen. Besondere Bedeutung erhalten Planungen bei Verhandlungen mit Finanzierungspartnern. Die Feststellung eines etwaigen Finanzierungsbedarfs, die Gefahr von Covenant Brüchen und mögliche Covenant Resets erfordern als Grundlage für die Verhandlungen und Finanzierungsentscheidungen plausible Planungen.

Mittels einer rechnerischen, formellen sowie materiellen Planungsplausibilisierung durch einen unabhängigen Dritten und der entsprechenden Berichte können Planungen nachvollzogen werden. Zudem wird so die Fortführungsprognose der Geschäftsleitung weiter abgesichert. Insgesamt erhöht sich die Qualität der Fortführungsprognose und die „Belastbarkeit“ für die Stakeholder. Dies stärkt die Verlässlichkeit, schafft Transparenz und verbessert Entscheidungsgrundlagen. Insb. Letzteres wird auch von den Stakeholdern, wie z. B. Finanzierungspartnern, positiv bewertet und oftmals explizit gefordert. Denn die Unternehmensplanung ist ein wichtiges und zentrales Instrument, um interessierte Dritte vom Leistungsvermögen und den Zielen des eigenen Betriebs zu überzeugen.

► **Fazit**

- Haftungsgefahren bestehen für die Geschäftsleitung und den den Jahresabschluss erstellenden Berater, wenn für eine betroffene Gesellschaft ein Insolvenzgrund besteht und dennoch eine Bilanzierung nach Fortführungswerten erfolgt. Relevant wird dies insbesondere, wenn Zweifel an der Durchfinanzierung im Planungszeitraum von 24 Monaten bestehen.
- Entlastung kann hier nur eine belastbare Fortführungsprognose bringen.
- Diese hat zusätzlich den Vorteil, dass im Zuge der Erstellung, intensiv über die Ausrichtung des Unternehmens reflektiert werden kann und frühzeitig geeignete Maßnahmen zur Verbesserung der Situation auf einer soliden Basis eingeleitet werden können. Szenario-Planungen können dabei die Vorbereitungen und Entscheidungen deutlich verbessern.
- Die Beteiligung eines unabhängigen Dritten im Sinne eines „Sparrings-Partners“ kann dabei unterstützen und Mehrwert bei der Erstellung und Beurteilung der Planung bieten.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

## Reporting-Frameworks zur Nachhaltigkeitsberichterstattung



Carmen Auer  
carmen.auer@bdo.de



Viola Möller  
viola.moeller@bdo.de



Arne Stratmann  
arne.stratmann@bdo.de

Nachhaltigkeitsberichte werden von Unternehmen bereits seit mehreren Jahrzehnten erstellt und in Deutschland bereits seit 1994 einem jährlichen Ranking<sup>4</sup> unterworfen. Diese Berichte folgen dabei Rahmenwerken für die Berichterstattung, die sich in den letzten Jahrzehnten entwickelt haben.

Aber wie sieht es mit den bestehenden Rahmenwerken im Angesicht der neuen Berichterstattungsanforderungen nach der europäischen Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) aus? Haben die Standards nach den neuen Regeln der EU weiter Relevanz?

### ► „Was bisher geschah“

Freiwillig anzuwendende Rahmenwerke für Nachhaltigkeitsinformationen haben sich für unterschiedliche Zwecke auf Grund von regionalen Besonderheiten, Geschäftsmodellen, Industrieanforderungen oder auch der zu berichtenden Informationen entwickelt. Sie schaffen Regeln für Inhalt und Form der Berichterstattung und deren Vergleichbarkeit. Eine kleine Auswahl, die oft auch kombiniert angewendet werden:

Die am häufigsten verwendeten sind

- die Global Reporting Initiative (GRI)<sup>5</sup> Standards,
- das International Integrated Reporting (<IR>) Framework des International Integrated Reporting Council (IIRC),
- die Standards des Sustainability Accounting Standards Board (SASB),
- die Empfehlungen der Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) oder
- der UN Global Compact (UNGC).

In Deutschland ist auch der Deutsche Nachhaltigkeitskodex (DNK) von Bedeutung.

### ► Global Reporting Initiative (GRI)

GRI bietet seit 1997 ein umfassendes Rahmenwerk für Unternehmen zur Berichterstattung über umweltbezogene, soziale, ökonomische Aspekte sowie zur Unternehmensführung. Es berücksichtigt die Sicht einer Vielzahl von Stakeholdern.

Die Standards legen ein Vorgehen zur Bestimmung der Wesentlichkeit von Informationen vor. Im Ergebnis begründen sie detaillierte Angaben in qualitativer und quantitativer (Indikatoren) Hinsicht, die eine umfassende Breite an Nachhaltigkeitsaspekten abdecken. Die Vorgaben der GRI werden von über 10.000 Unternehmen in 100 Ländern angewendet, einschließlich rd. 73% der weltweit größten Unternehmen.

Wesentliche Vorteile

- Führender Standard für Nachhaltigkeitsberichte
- Breite Akzeptanz durch umfassenden Multi-Stakeholder Ansatz und erprobte Berichtsstrukturen
- Klare Methodologie die sowohl für integrierte Geschäftsberichte als auch gesonderte Nachhaltigkeitsinformationen Anwendung findet

### ► International integrated reporting (<IR>) Framework

Nach dem <IR> Framework berichten Unternehmen seit 2013 darüber, wie ihr Wertschöpfungsprozess im Zeitablauf Werte schafft, erhält oder mindert. Dabei werden die verwendeten Ressourcen im Geschäftsmodell in sechs Kapitalien unterteilt: Finanzkapital, Produktionskapital, geistiges Kapital, Humankapital, Sozial- bzw. Netzwerkkapital und natürliches Kapital.

Die Zielsetzung des Rahmenwerks ist die Verbindung der Geschäftsaktivitäten und der Kapitalverwendung mit Finanzstabilität und nachhaltiger Entwicklung. Dabei werden kurz-, mittel- und langfristige Perspektiven zur Wertentwicklung für das Unternehmen selbst und seine Stakeholder eingenommen. Das <IR> wird von mehr als 2.500 Unternehmen in über 75 Ländern verwendet.

Wesentliche Vorteile

- Erster integrativer Ansatz zur Verbindung von Finanzergebnis und nachhaltigkeitsbezogenen Input-Outputs-Impacts-Outcomes
- Holistischer Ansatz fördert interdisziplinäre Zusammenarbeit in Organisationen
- Flexibilität in der Verwendung wesentlicher quantitativer und/oder qualitativer Informationen und Daten.

<sup>4</sup> Institut für ökologische Wirtschaftsforschung (IÖW) und future e.V.

<sup>5</sup> GRI, IIRC und SASB haben sich in der Zwischenzeit zur Value Reporting Foundation (VRF) zusammengefunden.

### ► Sustainability Accounting Standards Board (SASB)

Die SASB Standards legen Berichtsangaben für finanziell wesentliche Nachhaltigkeitsinformationen von Unternehmen gegenüber Kapitalgebern vor. In insgesamt 77 einzelnen Standards werden für verschiedene Industrien die jeweils relevantesten ESG-Aspekte festgelegt. Die Wesentlichkeit von Informationen orientiert sich an kurz-, mittel- und langfristigen finanziellen Auswirkungen mit Fokus auf die Investorenperspektive.

Zielsetzung der Standards ist die Verbesserung der Informationen für Unternehmen und Investoren für Entscheidungen, die sich an langfristigen Wertsteigerungspotentialen orientieren. In 2022 berichten mehr als 2.200 Unternehmen nach den SASB Standards.

Wesentliche Vorteile

- Standards liefern umfangreichen Überblick zur initialen Einschätzung von Wesentlichkeit für zahlreiche Industrien
- Investoren nutzen die SASB zunehmend als Benchmark für Nachhaltigkeitsinformationen einzelner Industrien

### ► Task Force for Climate-related Financial Disclosures (TCFD)

Die Empfehlungen der TCFD beziehen sich auf Angaben zu organisatorischen Maßnahmen, die eine effektive Überwachung von Auswirkungen des Klimawandels bei Reduzierung finanzieller Risiken ermöglichen sollen. Sie bieten eine Methodik, wie Chancen und Risiken des Klimawandels in die eigene Geschäftsstrategie eingebettet werden können. Durch die Integration von Klimaszenarien, einem klimabezogenen Risikomanagement und der Entwicklung von klimabezogenen Leistungsindikatoren und Zielen wird die Berichterstattung über Finanzrisiken verbessert.

Die Empfehlungen werden als führender Standard zur Berichterstattung über klimabezogene Risiken erachtet und sind abgestimmt mit allen wesentlichen anderen Rahmenwerken. In 2022 berichten mehr als 3.900 Unternehmen in über 100 Ländern nach den Empfehlungen der TCFD.

Wesentliche Vorteile

- Best Practice für klimabezogene Angaben
- Identifizierung von Chancen und Risiken in Verbindung mit dem Klimawandel
- Wesentliche Rating Agenturen berücksichtigen TCFD-Angaben in ihren Ratings.

### ► UN Global Compact (UNGC)

Der UNGC beinhaltet 10 Prinzipien, die die Themen Menschenrechte, Arbeitsnormen, Umwelt & Klima und Korruptionsprävention adressieren. Er ruft Unternehmen dazu auf, ihre Strategien an den 10 Prinzipien auszurichten und Maßnahmen zur Umsetzung von 17 Sustainable Development Goals (SDG) zu fördern sowie jährlich über Fortschritte zu berichten. Er fordert keine festgelegten Wesentlichkeitsüberlegungen und beinhaltet wenige konkrete Vorgaben.

Der freiwillige, international anerkannte UNGC bildet seit mehr als 20 Jahren einen Rahmen insbesondere für die Berichterstattung von großen und von börsennotierten Unternehmen. Über 22.200 Unternehmen und Organisationen sind bereits Unterzeichner des UN Global Compact und tragen zur globalen Vision bei.

Wesentliche Vorteile

- Flexibilität für die Berichterstattung über die 10 Prinzipien
- Grundlage für die Verbindung von nationalen, industriespezifischen Nachhaltigkeitsinformationen mit international akzeptierten Grundsätzen.

### ► Deutscher Nachhaltigkeitskodex (DNK)

Der DNK unterstützt den Aufbau einer Nachhaltigkeitsstrategie und bietet einen Einstieg in die Nachhaltigkeitsberichterstattung. Die regelmäßige Berichterstattung macht die Entwicklung des Unternehmens im Zeitverlauf sichtbar. Um den DNK zu erfüllen, erstellen Anwender in einer zentralen Datenbank eine Erklärung zu zwanzig DNK-Kriterien und den ergänzenden nichtfinanziellen Leistungsindikatoren.

Die Datenbank ist das Herzstück des DNK. Dort finden sich alle bisher veröffentlichten Erklärungen der über 1.000 Anwenderunternehmen. Auf diese Weise werden die Nachhaltigkeitsbemühungen der Organisationen sichtbar und vergleichbar gemacht.

Wesentliche Vorteile

- gibt Orientierung, wie die CSR-Berichtspflicht sowie der Nationale Aktionsplan Wirtschaft und Menschenrechte praktisch umgesetzt werden können
- das Büro Deutscher Nachhaltigkeitskodex prüft die DNK-Erklärungen auf formale Vollständigkeit, Anwender erhalten qualifiziertes Feedback
- allgemein zugängliche DNK-Datenbank erzeugt Sichtbarkeit.

### ► Aktuelle Entwicklung in Europa

Mit der CSRD verwirklicht die europäische Union eine Nachhaltigkeitsberichterstattung, die mittelfristig gleichrangig zur bisherigen finanziellen Berichterstattung steht. Nach Auffassung der EU „entspricht kein bestehender Standard und kein bestehendes Rahmenwerk den Bedürfnissen der Union im Hinblick auf eine [einheitliche und vergleichbare] Nachhaltigkeitsberichterstattung“.<sup>6</sup> Ausgehend von dieser Einschätzung hat die EU die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) mit der Entwicklung eigener Berichterstattungsstandards beauftragt.

Mit den European Sustainability Reporting Standards (ESRS)<sup>7</sup> liegt nun ein weiteres Rahmenwerk für die Nachhaltigkeitsberichterstattung vor bzw. wird noch fortentwickelt. Für Unternehmen in der EU wird dieses Rahmenwerk verpflichtend werden. Das heißt aber nicht, dass die bestehenden Rahmenwerke irrelevant werden. Die CSRD fordert, dass bestehende Rahmenwerke durch die ESRS berücksichtigt werden sollen, d.h. mit den ESRS kompatibel bleiben.<sup>8</sup> Auf Grund der Bedeutung bestehender Rahmenwerke für bestimmte internationale Stakeholder werden viele Unternehmen diese freiwillig weiter parallel zu den ESRS berücksichtigen und somit über die ESRS hinaus zum Prüfungsgegenstand machen.

Weiterhin verfolgt die EFRAG mit der Unterstützung des International Sustainability Standards Board globale Konvergenzziele für eine Vereinheitlichung der Nachhaltigkeitsberichterstattung weltweit. Entsprechend zur EU entwickelt auch das ISSB seine IFRS Sustainability Disclosure Standards (IFRS S) parallel weiter.

Die Entwicklung der Standards und die Herausforderungen für die Anwender sind also noch nicht beendet.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

<sup>6</sup> Vgl. CSRD, Tz. 38.

<sup>7</sup> Zu Details z.B. zum ESRS E1 vgl. die Publikation von BDO Global „Sustainability At a Glance - ESRS E1 Climate Change“

([www.bdo.global/en-gb/news/ifrs-news/bdo-publishes-sustainability-at-a-glance-esrs-e1-climate-change](http://www.bdo.global/en-gb/news/ifrs-news/bdo-publishes-sustainability-at-a-glance-esrs-e1-climate-change)).

<sup>8</sup> Vgl. CSRD, Tz. 43.

# Offices BDO Deutschland (Stand 04/2023)

## HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhlentwiete 12  
20355 Hamburg  
Tel.: +49 40 30293-0  
hamburg@bdo.de

## BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1  
10787 Berlin  
Tel.: +49 30 885722-0  
berlin@bdo.de

## BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20  
33602 Bielefeld  
Tel.: +49 521 52084-0  
bielefeld@bdo.de

## BONN

Godesbergerallee 119  
53175 Bonn  
Tel.: +49 228 9849-0  
bonn@bdo.de

## BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Straße 128  
28195 Bremen  
Tel.: +49 421 59847-0  
bremen@bdo.de

## CHEMNITZ

Sophienstraße 7  
09130 Chemnitz  
Tel.: +49 371 4348-0  
chemnitz@bdo.de

## DORTMUND

Stockholmer Allee 32b  
44269 Dortmund  
Tel.: +49 231 419040  
dortmund@bdo.de

## DRESDEN

Am Waldschlößchen 2  
01099 Dresden  
Tel.: +49 351 86691-0  
dresden@bdo.de

## DÜSSELDORF

Georg-Glock-Straße 8  
40474 Düsseldorf  
Tel.: +49 211 1371-0  
duesseldorf@bdo.de

## ERFURT

Arnstädter Straße 28  
99096 Erfurt  
Tel.: +49 361 3487-0  
erfurt@bdo.de

## ESSEN

Max-Keith-Straße 66  
45136 Essen  
Tel.: +49 201 87215-0  
essen@bdo.de

## FLENSBURG

Am Sender 3  
24943 Flensburg  
Tel.: +49 461 90901-0  
flensburg@bdo.de

## FRANKFURT/MAIN

Hanauer Landstraße 115  
60314 Frankfurt am Main  
Tel.: +49 69 95941-0  
frankfurt@bdo.de

## FREIBURG I. BR.

Bismarckallee 9  
79098 Freiburg i. Br.  
Tel.: +49 761 28281-0  
freiburg@bdo.de

## HANNOVER

Landschaftstraße 2  
30159 Hannover  
Tel.: +49 511 33802-0  
hannover@bdo.de

## KASSEL

Theaterstraße 6  
34117 Kassel  
Tel.: +49 561 70767-0  
kassel@bdo.de

## KIEL

Koboldstraße 2  
24118 Kiel  
Tel.: +49 431 51960-0  
kiel@bdo.de

## KÖLN

Im Zollhafen 22  
50678 Köln  
Tel.: +49 221 97357-0  
koeln@bdo.de

## LEER

(BDO DPI AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)  
Hauptstraße 1  
26789 Leer  
Tel.: +49 491 978 80 0  
info@bdo-dpi.ag

## LEIPZIG

Großer Brockhaus 5  
04103 Leipzig  
Tel.: +49 341 9926600  
leipzig@bdo.de

## LÜBECK

Kupferschmiedestraße 16-28  
23552 Lübeck  
Tel.: +49 451 70281-0  
luebeck@bdo.de

## MAINZ

Mombacher Straße 4  
55122 Mainz  
Tel.: +49 6131 27759-0  
mainz@bdo.de

## MÜNCHEN

Zielstattstraße 40  
81379 München  
Tel.: +49 89 76906-0  
muenchen@bdo.de

## MÜNSTER

(BDO Concunia GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)  
Scharnhorststraße 2  
48151 Münster  
Tel.: +49 251 322015-0  
info@bdo-concunia.de

## OLDENBURG

(BDO Oldenburg GmbH & Co. KG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)  
Rosenstraße 2-4  
26122 Oldenburg  
Tel.: +49 441 98050-0  
info@bdo-oldenburg.de

## ROSTOCK

Stangenland 2a  
18146 Rostock  
Tel.: +49 381 493028-0  
rostock@bdo.de

## STUTTGART

Eichwiesenring 11  
70567 Stuttgart  
Tel.: +49 711 50530-0  
stuttgart@bdo.de

BDO Dr. Daiber GmbH & Co. KG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Eichwiesenring 11  
70567 Stuttgart  
Tel.: +49 711 68794-0  
info@daiberpartner.de

## WELTWEIT

Brussels Worldwide Services BV  
The Corporate Village, Brussels  
Airport  
Elsinore Building  
Leonardo Da Vinciiaan 9 – 5/F  
1930 Zaventem - Belgium  
www.bdo.global

Die Informationen in dieser Publikation haben wir mit der gebotenen Sorgfalt zusammengestellt. Sie sind allerdings allgemeiner Natur und können im Laufe der Zeit naturgemäß ihre Aktualität verlieren. Demgemäß ersetzen die Informationen in unseren Publikationen keine individuelle fachliche Beratung unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls. BDO übernimmt demgemäß auch keine Verantwortung für Entscheidungen, die auf Basis der Informationen in unseren Publikationen getroffen werden, für die Aktualität der Informationen im Zeitpunkt der Kenntnisnahme oder für Fehler und/oder Auslassungen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.  
© BDO

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Andreas Engelhardt • Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender) WP StB Andrea Bruckner • RA Parwáz Rafiqpoor • WP StB Roland Schulz  
Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg HR B 1981



BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Georg-Glock-Straße 8  
40474 Düsseldorf  
Tel.: +49 211 1371-200  
duesseldorf@bdo.de  
www.bdo.de

