

2. Europäischer Einfluss auf das Recht der Rechnungslegung und der Abschlussprüfung in Deutschland

2.1 Grundlegendes zum europäischen Einfluss auf das Recht der Rechnungslegung und der Abschlussprüfung in Deutschland

Grundlegend ist festzustellen, dass Deutschland aufgrund seiner Zustimmung zum Europäischen Einigungsvertrag Hoheitsrechte an die Europäische Union abgetreten hat (vgl. hierzu und zum folgenden Schreiber et al., *Besteuerung der Unternehmen*, 5. Aufl., Wiesbaden (Springer Gabler), 2021, S. 7). Der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (auch kurz AEUV genannt; Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Fassung aufgrund des am 01.12.2009 in Kraft getretenen Vertrages von Lissabon (konsolidierte Fassung bekanntgemacht im Amtsblatt der EG Nr. C 115 vom 09.05.2008, S. 47), zuletzt geändert durch die Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Kroatien und die Anpassungen des Vertrags über die Europäische Union, des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft (Amtsblatt der Europäischen Union vom 24.04.2012, L 112/21) garantiert Grundfreiheiten, die der Schaffung eines gemeinsamen europäischen Marktes dienen. Die Grundfreiheiten beinhalten im Einzelnen die Warenverkehrsfreiheit (Art. 28 bis 32 AEUV), die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 bis 48 AEUV), die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 bis 55 AEUV), die Dienstleistungsverkehrsfreiheit (Art. 56 bis 62 AEUV) und die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 bis 66 AEUV).

Nach Art. 288 AEUV nehmen für die Ausübung der Zuständigkeiten der Union die Organe Verordnungen, Richtlinien, Beschlüsse, Empfehlungen und Stellungnahmen an. Die Verordnung hat allgemeine Geltung. Sie ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat (Art. 288 Abs. 2 AEUV). Die Richtlinie ist für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel (Art. 288 Abs. 3 AEUV).

Die EU-Verordnung ist als Regelungstypus von ihren Rechtswirkungen her am ehesten dem innerstaatlichen Gesetz vergleichbar (vgl. hierzu und zum folgenden Herdegen, *Europarecht*, 24. Auflage 2023, S. 206). Die Verordnung ist durch allgemeine Geltung und Verbindlichkeit in all ihren Teilen gekennzeichnet. Sie gilt unmittelbar in allen Mitgliedstaaten. Demgegenüber richten sich Richtlinien als zweiter Regelungstypus für allgemeine Vorschriften an die EU-Mitgliedstaaten und verpflichten diese, den Inhalt der Richtlinie in innerstaatliches bzw. nationales Recht umzusetzen. Damit liegt der Richtlinie das Grundkonzept eines zweistufigen Rechtsetzungsverfahrens zugrunde, wobei zunächst das Regelungsprogramm mit Verbindlichkeit für die Mitgliedstaaten erlassen wird (namentlich die EU-Richtlinie und in einem zweiten Schritt die EU-Mitgliedstaaten den Richtlinieninhalt durch innerstaatliche Rechtsakte in nationales Recht umsetzen (nationale Durchführungsbestimmungen).

Für die Unternehmensbesteuerung sind in diesem Zusammenhang mit dem sog. Europäischen Primärrecht insbesondere die Grundfreiheiten der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit von Bedeutung. Dabei soll durch die Niederlassungsfreiheit gewährleistet werden, dass die Aufnahme und Ausübung selbständiger Tätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen für Inländer und Ausländer aus Mitgliedstaaten der Europäischen Union gleichen Regeln unterliegen. Durch die Kapitalverkehrsfreiheit sind Beschränkungen des Kapitalverkehrs verboten.

Deutschland hat als nationaler Gesetzgeber dafür zu sorgen, dass die Steuergesetze in Einklang mit dem Vertrag und damit den Grundfreiheiten stehen. Insofern ergeben sich auch Folgewirkungen aus europarechtlichen Normen auf die Besteuerung bzw. auch auf die steuerliche Gewinnermittlung in Deutschland.

Wie in vielen anderen Bereichen ist zudem auch das Recht der Rechnungslegung und Abschlussprüfung stark geprägt durch europäische Einflüsse und Vorgaben (vgl. zu einer eher allgemeinen Darstellung Lutter/Bayer/J. Schmidt, Europäisches Unternehmens- und Kapitalmarktrecht, 6. Auflage, Berlin/Boston (Walter de Gruyter), 2018, § 11.1–11.4). Für den Bereich der Rechnungslegung gab es die Verabschiedung der 4. (Bilanz-)Richtlinie im Jahr 1978 (Vierte RL 78/660/EWG des Rates vom 25.07.1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, Amtsblatt der EG vom 14.08.1978, L 222/11) und der 7. (Konzernbilanz-)Richtlinie im Jahr 1983 (Siebente RL 83/349/EWG des Rates vom 13.06.1983 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluß, Amtsblatt der EG vom 18.07.1983, L 193/1). Im Bereich der Abschlussprüfung gab es die 8. (Abschlussprüfer-) Richtlinie im Jahr 1984 (Achte RL 84/253/EWG des Rates vom 10.04.1984 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen, Amtsblatt der EG vom 12.05.1984, L 126/20).

Daraus lässt sich eine bereits seit vielen Jahrzehnten erkennbare Einflussnahme des europäischen Rechts auch auf die Rechnungslegung – im Jahres- wie auch im Konzernabschluss – von Unternehmen in Deutschland ableiten.

2.2 Europarecht und Rechnungslegung in Deutschland – ein erster Überblick

„Die Pflicht des Kaufmanns zur Buchführung und zu alljährlicher Bilanzierung hatte zwar überall in Europa eine lange Tradition; ihre „Europäisierung“ durch die 4. (Bilanz-)RL war daher zunächst nicht unbedingt etwas Besonderes. Entscheidend für das Unternehmensrecht in Europa waren aber die europaweite Festlegung der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, die Pflicht zur Prüfung von Jahresabschluss und Konzernabschluss durch unabhängige und sachverständige Prüfer (ausgenommen „kleine“ Gesellschaften) sowie deren Publizität. Diese europaweiten Regeln haben zu einer energischen Modernisierung und Standardisierung des Rechts der Kapitalgesellschaften in Europa geführt und wurden als

Durchbruch für den einheitlichen europäischen Binnenmarkt verstanden“ (Lutter/Bayer/J. Schmidt, Europäisches Unternehmens- und Kapitalmarktrecht, 6. Auflage, Berlin/Boston (Walter de Gruyter), 2018, § 11.1).

Spätestens ab Anfang der 1990-er Jahre wurde allerdings ein grundlegendes Dilemma offenbar: Aufgrund der zahlreichen Mitgliedstaatenwahlrechte und der unterschiedlichen Durchsetzungsniveaus hatte man weder innerhalb der EU noch international eine echte Konvergenz der Rechnungslegungsstandards erreicht 2002 wurde deshalb die IFRS-VO ... verabschiedet ...“ (Lutter/Bayer/J. Schmidt, Europäisches Unternehmens- und Kapitalmarktrecht, 6. Auflage, Berlin/Boston (Walter de Gruyter), 2018, § 11.2).

Diese IFRS-VO bzw. ausführlicher Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.07.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, Amtsblatt der Europäischen Union vom 11.09.2002, Nr. L 243/1–4 beruht auf Überlegungen, die auf einer Tagung des Europäischen Rates vom 23./24.03.2000 in Lissabon erfolgte und dabei die Notwendigkeit einer schnelleren Vollendung des Binnenmarktes für Finanzdienstleistungen hervorgehoben, das Jahr 2005 als Frist für die Umsetzung des Aktionsplans der Kommission für Finanzdienstleistungen gesetzt und darauf gedrängt wurde, dass Schritte unternommen werden, um die Vergleichbarkeit der Abschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen zu verbessern (Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.07.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, Amtsblatt der Europäischen Union vom 11.09.2002, Nr. L 243/1–4, Ziff. (1) bzw. Erwägungsgrund 1). Um zu einer Verbesserung der Funktionsweise des Binnenmarkts beizutragen, müssten kapitalmarktorientierte Unternehmen dazu verpflichtet werden, bei der Aufstellung ihrer konsolidierten Abschlüsse ein einheitliches Regelwerk internationaler Rechnungslegungsstandards von hoher Qualität anzuwenden. Überdies sei es von großer Bedeutung, dass an den Finanzmärkten teilnehmende Unternehmen der Gemeinschaft Rechnungslegungsstandards anwenden, die international anerkannt sind und wirkliche Weltstandards darstellen. Dazu bedürfe es einer zunehmenden Konvergenz der derzeitig international angewandten Rechnungslegungsstandards, mit dem Ziel, letztlich zu einem einheitlichen Regelwerk weltweiter Rechnungslegungsstandards zu gelangen (Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.07.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, Amtsblatt der Europäischen Union vom 11.09.2002, Nr. L 243/1–4, Ziff. (2) bzw. Erwägungsgrund 2).

Es wurde erkannt, dass die oben benannte Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25.07.1978 über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, die Richtlinie 83/349/EWG des Rates vom 13.06.1983 über den konsolidierten Abschluss, die Richtlinie 86/635/EWG des Rates vom 08.12.1986 über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten und die Richtlinie 91/674/EWG des Rates vom 19.12.1991 über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen sich auch an kapitalmarktorientierte Gesellschaften in der

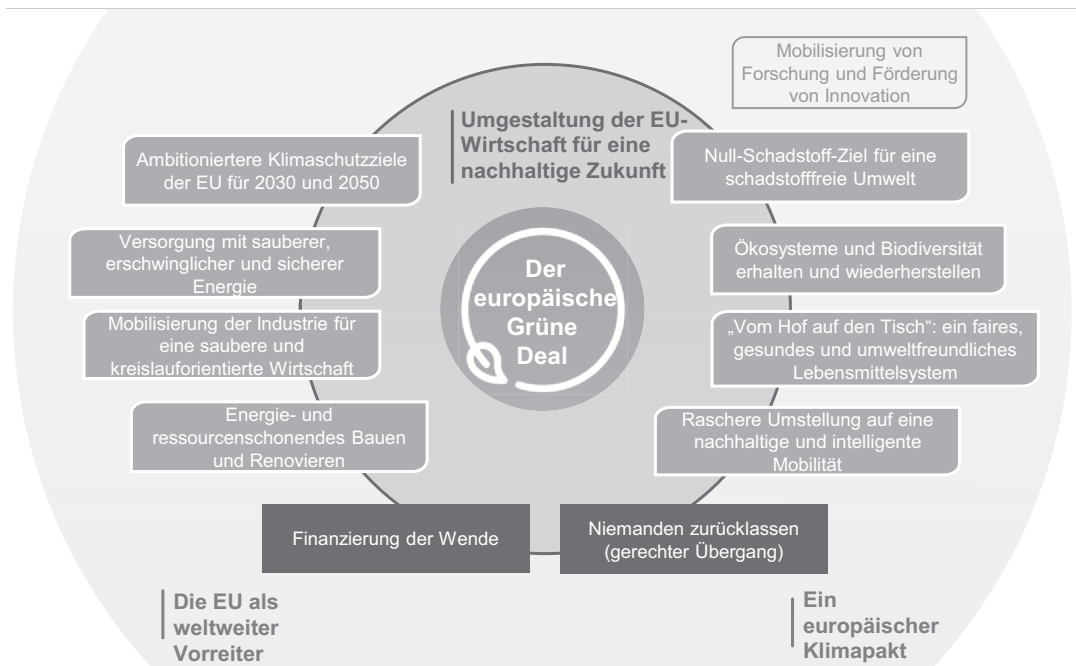
3. Die aktuelle Entwicklung des Europarechts durch die Regelungen der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) und die Folgen für die nichtfinanzielle Berichterstattung in Deutschland

3.1 Die Einordnung der europäischen Regelungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung in den Gesamtzusammenhang

Das Europäische Parlament und der Rat der Europäischen Union haben am 30.06.2021 eine Verordnung zur Schaffung des Rahmens für die Verwirklichung der Klimaneutralität und zur Änderung der Verordnungen (EG) Nr. 401/2009 und (EU) 2018/1999 („Europäisches Klimagesetz“) erlassen (VERORDNUNG (EU) 2021/1119 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 30.06.2021, Amtsblatt der Europäischen Union vom 09.07.2021, L 243/1; das benannte Europäische Klimagesetz ist zu finden im Amtsblatt der Europäischen Union vom 21.12.2018, L 328/1). Diese Verordnung steht nach Angaben des Europäischen Parlaments und des Rats der Europäischen Union vor dem Hintergrund, dass der Klimawandel eine existenzielle Bedrohung darstellt, die eine ehrgeizigere Zielsetzung und verstärkte Klimaschutzmaßnahmen durch die Union und die EU-Mitgliedstaaten erfordert. Die Europäische Union hat zugesagt, sich verstärkt um die Bekämpfung des Klimawandels und die Umsetzung des im Rahmen des Rahmenübereinkommens der Vereinten Nationen über Klimaänderungen geschlossenen Übereinkommens von Paris (im Folgenden „Übereinkommen von Paris“) (vgl. auch Beschluss des Rats der Europäischen Union 2016/1841 vom 05.10.2016 über den Abschluss des im Rahmen des Rahmenübereinkommens der Vereinten Nationen über Klimaänderungen geschlossenen Übereinkommens von Paris im Namen der Europäischen Union, Amtsblatt der Europäischen Union vom 19.10.2016, L 282/1) zu bemühen, und zwar auf der Grundlage ihrer Prinzipien und der besten verfügbaren wissenschaftlichen Erkenntnisse im Kontext des langfristigen Temperaturziels des Übereinkommens von Paris.

Ferner hatte die Europäische Kommission in ihrer Mitteilung vom 11.12.2019 über den europäischen Grünen Deal (im Folgenden „Europäischer Grüner Deal“) eine neue Wachstumsstrategie vorgestellt, mit der sich die Europäische Union zu einer fairen und wohlhabenden Gesellschaft mit einer modernen, ressourceneffizienten und wettbewerbsfähigen Wirtschaft wandeln soll, in der im Jahr 2050 keine Netto-Treibhausgasemissionen mehr freigesetzt werden und das Wirtschaftswachstum von der Ressourcennutzung abgekoppelt ist. Außerdem sollen durch den Europäischen Grünen Deal das Naturkapital der Union geschützt, bewahrt und verbessert und die Gesundheit und das Wohlergehen der Menschen vor umweltbedingten Risiken und Auswirkungen geschützt werden. Gleichzeitig muss dieser Übergang gerecht und inklusiv sein, ohne dass jemand zurückgelassen wird (vgl. auch MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT, DEN EUROPÄISCHEN RAT, DEN RAT,

DEN EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTS- UND SOZIALAUSSCHUSS UND DEN AUSSCHUSS DER REGIONEN Der europäische Grüne Deal vom 11.12.2019, COM/2019/640 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/ALL/?uri=CELEX:52019DC0640>). In dieser Mitteilung hat die Europäische Kommission zugleich in einem Schaubild die verschiedenen Elemente des Grünen Deals veranschaulicht (Abbildung 1 der o.g. Mitteilung).



Das Europäische Parlament und der Rat der Europäischen Union führen dabei aus, ein festes langfristiges Ziel sei von entscheidender Bedeutung, damit zum wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Wandel, zu hochwertiger Beschäftigung, zu nachhaltigem Wachstum und zur Verwirklichung der Ziele der Vereinten Nationen für nachhaltige Entwicklung beigetragen wird und das langfristige Temperaturziel des Übereinkommens von Paris in gerechter, sozial ausgewogener, fairer und kosteneffizienter Weise erreicht werde (VERORDNUNG (EU) 2021/1119 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 30.06.2021, Amtsblatt der Europäischen Union vom 09.07.2021, L 243/1, Ziff. (4)).

Der Klimaschutz sollte nach den Ausführungen des Europäischen Parlaments und des Rats der Europäischen Union eine Chance für alle Wirtschaftszweige in der Union sein, eine weltweite Führungsrolle der Industrie im Bereich Innovationen sicherzustellen. Dank des Rechtsrahmens der Europäischen Union und der von der Wirtschaft unternommenen Anstrengungen sei es möglich, Wirtschaftswachstum und Treibhausgasemissionen voneinander zu entkoppeln (VERORDNUNG (EU) 2021/1119 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 30.06.2021, Amtsblatt der Europäischen Union vom 09.07.2021, L 243/1, Ziff. (7)). Die Klimaschutzmaßnahmen der Europäischen Union und der EU-Mitgliedstaaten zielten darauf ab, im Rahmen der Agenda 2030 der Vereinten Nationen für nachhaltige Ent-

wicklung und gemäß den Zielen des Übereinkommens von Paris die Menschen und den Planeten, das Wohlergehen, den Wohlstand, die Wirtschaft, die Gesundheit, die Lebensmittelsysteme, die Integrität der Ökosysteme und die biologische Vielfalt vor der Bedrohung durch den Klimawandel zu schützen, den Wohlstand innerhalb der Belastungsgrenzen des Planeten zu maximieren, die Widerstandsfähigkeit der Gesellschaft zu erhöhen und ihre Anfälligkeit gegenüber Klimaänderungen zu verringern. Daher sollten die Maßnahmen der Europäischen Union und der EU-Mitgliedstaaten vom Vorsorgeprinzip und dem Verursacherprinzip gemäß dem Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union geleitet werden und den Grundsatz „Energieeffizienz an erster Stelle“ der Energieunion sowie den Grundsatz der Schadensvermeidung des europäischen Grünen Deals berücksichtigen (VERORDNUNG (EU) 2021/1119 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 30.06.2021, Amtsblatt der Europäischen Union vom 09.07.2021, L 243/1, Ziff. (9)). Zur Verwirklichung der Klimaneutralität sollten alle Wirtschaftszweige, für die die Emissionen bzw. der Abbau von Treibhausgasen im Unionsrecht geregelt werden, ihren Beitrag leisten (VERORDNUNG (EU) 2021/1119 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 30.06.2021, Amtsblatt der Europäischen Union vom 09.07.2021, L 243/1, Ziff. (10)). Angesichts der Bedeutung der Energieerzeugung und des Energieverbrauchs für die Treibhausgasemissionen müsse für den Übergang zu einem sicheren, nachhaltigen, erschwinglichen und gesicherten Energiesystem, das auf dem Einsatz erneuerbarer Energien, einem gut funktionierenden Energiebinnenmarkt und der Verbesserung der Energieeffizienz beruht, Sorge getragen werden, bei gleichzeitiger Verringerung der Energiearmut. Digitaler Wandel, technologische Innovation sowie Forschung und Entwicklung seien ebenfalls wichtige Triebkräfte für die Verwirklichung des Ziels der Klimaneutralität (VERORDNUNG (EU) 2021/1119 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 30.06.2021, Amtsblatt der Europäischen Union vom 09.07.2021, L 243/1, Ziff. (11)).

Die Europäische Union sei ein weltweiter Vorreiter beim Übergang zur Klimaneutralität, und sie wäre entschlossen, unter Einsatz aller ihr zur Verfügung stehenden Instrumente, einschließlich der Klimadiplomatie, dazu beizutragen, dass weltweit ehrgeizigere Ziele festgelegt werden und die globale Reaktion auf den Klimawandel gestärkt wird (VERORDNUNG (EU) 2021/1119 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 30.06.2021, Amtsblatt der Europäischen Union vom 09.07.2021, L 243/1, Ziff. (16)). Der Übergang zur Klimaneutralität macht Veränderungen in allen Politikfeldern und gemeinsame Anstrengungen aller Teile von Wirtschaft und Gesellschaft erforderlich, wie im europäischen Grünen Deal hervorgehoben wird (VERORDNUNG (EU) 2021/1119 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 30.06.2021, Amtsblatt der Europäischen Union vom 09.07.2021, L 243/1, Ziff. (25)).

Wie im europäischen Grünen Deal angekündigt, bewertete die Europäische Kommission die Unionsvorgabe für die Senkung der Treibhausgasemissionen bis 2030 in ihrer Mitteilung vom 17.09.2020 mit dem Titel „Mehr Ehrgeiz für das Klimaziel Europas 2030 – In eine klimaneutrale Zukunft zum Wohl der Menschen investieren“ (<https://eur-lex.europa.eu/>

4.5 Veröffentlichung in einem elektronischen Berichtsformat

Die Richtlinie 2013/34/EU schreibt nicht vor, dass der Lagebericht in digitalem Format vorgelegt werden muss, was es schwieriger macht, die Informationen, über die Bericht erstattet wurde, zu finden und zu nutzen. Die Nutzer von Nachhaltigkeitsinformationen erwarten zunehmend, dass diese Informationen in digitalem Format auffindbar, vergleichbar und maschinenlesbar sind. Die EU-Mitgliedstaaten sollten vorschreiben können, dass Unternehmen, die den Anforderungen der Richtlinie 2013/34/EU an die Nachhaltigkeitsberichterstattung unterliegen, ihre Lageberichte der Öffentlichkeit kostenlos auf ihren Websites zugänglich machen. Die Digitalisierung eröffnet Möglichkeiten für eine effizientere Nutzung von Informationen und birgt sowohl für Nutzer als auch für Unternehmen das Potenzial erheblicher Kosteneinsparungen. Die Digitalisierung ermöglicht auch die Zentralisierung von Daten auf Ebene der Europäischen Union und der EU-Mitgliedstaaten in einem offenen, barrierefreien Format, das das Lesen erleichtert und den Vergleich von Daten ermöglicht. Unternehmen sollten daher dazu verpflichtet werden, den Lagebericht im elektronischen Berichtsformat gemäß Artikel 3 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 der Kommission (DELEGIERTE VERORDNUNG (EU) 2018/815 DER KOMMISSION vom 17.12.2018 zur Ergänzung der Richtlinie 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf technische Regulierungsstandards für die Spezifikation eines einheitlichen elektronischen Berichtsformats, Amtsblatt der Europäischen Union vom 29.05.2019, L 143/1) zu erstellen und Nachhaltigkeitsberichterstattung, einschließlich der nach Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852 erforderlichen Angaben, im Einklang mit dem elektronischen Berichtsformat gemäß der genannten Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 auszuzeichnen, sobald dies entsprechend festgelegt wurde (RICHTLINIE (EU) 2022/2464 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 14.12.2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen, Amtsblatt der Europäischen Union vom 16.12.2022, L 322/15, Ziff. (55) bzw. Erwägungsgrund 55).

Um Informationen, über die Bericht erstattet wurde, gemäß den Standards der Europäischen Union für die Nachhaltigkeitsberichterstattung kennzeichnen zu können, wird eine entsprechende digitale Taxonomie benötigt. Diese Anforderungen sollten in die von der Europäischen Kommission in ihrer Mitteilung vom 19.02.2020 mit dem Titel „Eine europäische Datenstrategie“ (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A52020DC0066&qid=1703794600179>) und in ihrer Mitteilung vom 24.09.2020 mit dem Titel „Strategie für ein digitales Finanzwesen in der EU“ (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A52020DC0591&qid=1703797390360>) angekündigten Arbeiten zur Digitalisierung einfließen. Diese Anforderungen würden zudem die Schaffung des in der Mitteilung der Europäischen Kommission vom 24.09.2020 mit dem Titel „Eine Kapitalmarktunion für die Menschen und Unternehmen – neuer Aktionsplan“ (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A52020DC0590&qid=1703797498735>) vorgesehenen einheitlichen europäischen Zugangspunkts (European

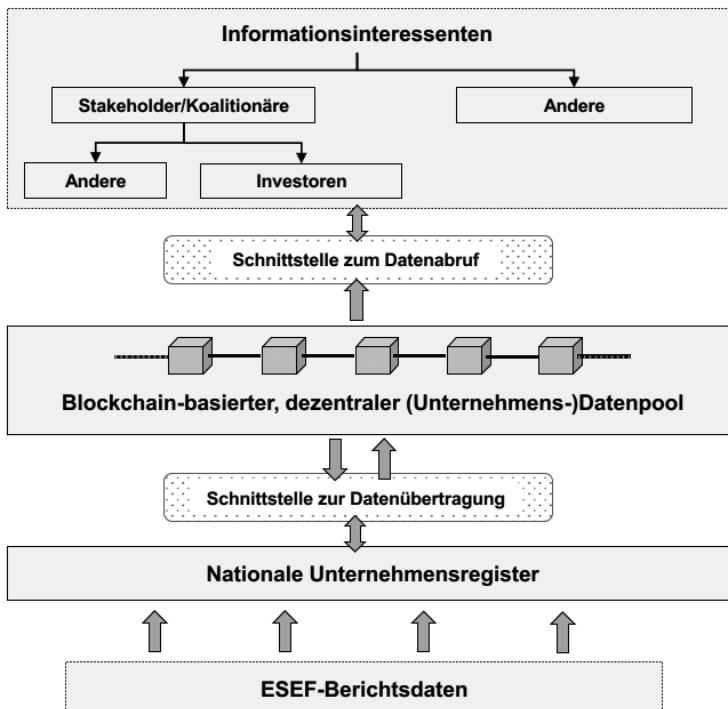
Single Access Point – ESAP) für öffentliche Unternehmensinformationen ergänzen, in der der Bedarf an der Bereitstellung vergleichbarer Informationen in einem digitalen Format ebenfalls thematisiert wird (RICHTLINIE (EU) 2022/2464 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 14.12.2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen, Amtsblatt der Europäischen Union vom 16.12.2022, L 322/15, Ziff. (55) bzw. Erwägungsgrund 55).

Um die Einbeziehung der Nachhaltigkeitsinformationen, über die Bericht erstattet wurde, in den ESAP zu ermöglichen, sollten die EU-Mitgliedstaaten sicherstellen, dass Unternehmen, deren Wertpapiere nicht zum Handel auf einem geregelten Markt in der Europäischen Union zugelassen sind, ihren Lagebericht, einschließlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung, in dem in Artikel 3 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 vorgeschriebenen elektronischen Berichtsformat veröffentlichen (RICHTLINIE (EU) 2022/2464 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 14.12.2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen, Amtsblatt der Europäischen Union vom 16.12.2022, L 322/15, Ziff. (56) bzw. Erwägungsgrund 56). Demzufolge sehen die aktuellen Vorgaben vor, dass die berichtspflichtigen (Mutter-)Unternehmen ihren (Konzern-) Lagebericht (insgesamt und nicht nur bezogen auf die Nachhaltigkeitsaspekte!) nach dem European Single Electronic Format (ESEF) aufstellen und damit im XHTML-Format zur Verfügung stellen. Die in dieser Berichterstattung enthaltenen Informationen der (konsolidierten) Nachhaltigkeitsberichterstattung inklusive der Angaben gem. Art. 8 der Taxonomie-VO sind dabei gesondert zu taggen (vgl. Lanfermann/Baumüller, Die Endfassung der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) – Darstellung und Würdigung der neuen Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung europäischer Unternehmen, DB 2022, hier S. 2753) – dies bedeutet, Zahlen und weitere Informationen des Berichts werden mit standardisierten Tags (= Labels) versehen und ermöglichen es, die Nachhaltigkeitsberichte bzw. Finanzberichte maschinell auszulesen und Informationen weiterzuverarbeiten (vgl. Feisel/Makowka, Die neue Nachhaltigkeitsberichterstattung – Welche Anforderungen kommen durch die CSRD auf deutsche Unternehmen zu?, DB 2024, S. 67).

Henselmann hat sich eingehend mit der Frage befasst, welche Anforderungen an eine Standardisierung digitaler Finanzberichtsformate zu stellen sind und untersucht, inwieweit die Rechnungslegung das „European Single Electronic Format“ (ESEF) der EU diesen Ansprüchen genügt (Henselmann, Standardisierung in der digitalen Finanzberichterstattung, in: Bär/Grädler/Mayr (Hrsg.), Digitalisierung im Spannungsfeld von Politik, Wirtschaft, Wissenschaft und Recht (2. Band: Wissenschaft und Recht), 2018, S. 63-78). Er beschreibt, wie sich innerhalb der Europäischen Union XHTML/iXBRL als künftiger digitaler Standard für Geschäftsberichte durchgesetzt hat; zudem kommt Henselmann zu dem Schluss, dass seines Erachtens die beste Alternative gewählt worden ist und begründet dies wie folgt (hierzu und zum Henselmann, Standardisierung in der digitalen Finanzberichterstattung, in: Bär/Gräd-

ler/Mayr (Hrsg.), Digitalisierung im Spannungsfeld von Politik, Wirtschaft, Wissenschaft und Recht (2. Band: Wissenschaft und Recht), 2018, S. 73): „Bei XHTML/iXBRL handelt es sich um offene Standards. Die Kompletttdarstellung als XHTML gewährleistet, dass alle rechtlich verlangten Angaben auch elektronisch übermittelt werden (Verlustfreiheit). Alle Informationen sind außerdem in einer einzigen Datei enthalten (All-in-one); man muss kein dual filing als Nachteil einer separaten XBRL Berichterstattung in Kauf nehmen. Die Unternehmen behalten bei XHTML die Kontrolle über das Layout. Die für einen menschlichen Leser störenden iXBRL-Tags bleiben in der Browserdarstellung verborgen, können aber automatisiert weiterverarbeitet werden. Ein Vergleich zwischen Tags und menschenlesbaren Elementen zu Kontroll- und Analysezwecken fällt leichter als in getrennten Dateien. International setzen z.B. bereits das Companies House in Großbritannien und die amerikanische Securities and Exchange Commission (SEC) bei US-GAAP auf XHTML/iXBRL“.

Möglichkeiten, die sich aus der Bereitstellung von ESEF-Berichtsdaten nicht zuletzt für die Interessengruppen (Stakeholder) ergeben, zeigt das nachstehende Schaubild (Deiminger, Unternehmensberichterstattung und technologischer Wandel – Eine Analyse von Einfluss- und Entwicklungspotentialen, 1. Aufl., 2021, S. 429).



Gemäß Artikel 19a Absatz 4 der Richtlinie 2013/34/EU können EU-Mitgliedstaaten Unternehmen von der gemäß Artikel 19a Absatz 1 der genannten Richtlinie festgelegten Pflicht zur Abgabe der nichtfinanziellen Erklärung befreien. Die EU-Mitgliedstaaten können dies tun, wenn das betreffende Unternehmen einen gesonderten Bericht erstellt, der zusammen mit

5.7.3 Angabepflichten für den Bereich Management der Auswirkungen, Risiken und Chancen

5.7.3.1 Angabepflicht im Zusammenhang mit ESRS 2 IRO-1 (Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken, Abhängigkeiten und Chancen im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen)

Als Angabepflicht im Zusammenhang mit ESRS 2 IRO-1 (Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken, Abhängigkeiten und Chancen im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen) hat das Unternehmen sein Verfahren zur Ermittlung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken, Abhängigkeiten und Chancen zu beschreiben (hierzu und zum folgenden ESRS E4.17). Die Beschreibung des Verfahrens umfasst Angaben dazu, ob und wie das Unternehmen die tatsächlichen und potenziellen Auswirkungen auf die biologische Vielfalt und die Ökosysteme an seinen eigenen Standorten und innerhalb der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette ermittelt und bewertet hat (einschließlich der verwendeten Bewertungskriterien), Abhängigkeiten von der biologischen Vielfalt und von Ökosystemen und deren Leistungen an seinen eigenen Standorten und innerhalb der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette ermittelt und bewertet hat (einschließlich der verwendeten Bewertungskriterien, und ob bei dieser Bewertung Ökosystemdienstleistungen berücksichtigt wurden, die von Störungen betroffen sind oder wahrscheinlich sein werden), Übergangsrisiken und physische Risiken sowie Chancen im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen ermittelt und bewertet hat (einschließlich der verwendeten Bewertungskriterien auf der Grundlage seiner Auswirkungen und Abhängigkeiten), systemische Risiken berücksichtigt hat und Konsultationen mit betroffenen Gemeinschaften zu Nachhaltigkeitsbewertungen gemeinsam genutzter biologischer Ressourcen und Ökosystemen durchgeführt hat. Nach ESRS E4.18 kann das Unternehmen angeben, ob und wie es die Szenarioanalyse für die biologische Vielfalt und die Ökosysteme als Grundlage für die Ermittlung und Bewertung wesentlicher Risiken und Chancen über kurz-, mittel- und langfristige Zeithorizonte genutzt hat. Sofern das Unternehmen eine solche Szenarioanalyse verwendet hat, so kann es angeben, warum die berücksichtigten Szenarien ausgewählt wurden, wie die berücksichtigten Szenarien entsprechend den sich wandelnden Bedingungen und neuen Trends aktualisiert werden und ob die Szenarien auf Erwartungen beruhen, die von maßgeblichen zwischenstaatlichen Gremien wie dem Übereinkommen über die biologische Vielfalt veröffentlicht wurden, und gegebenenfalls auf wissenschaftlichem Konsens, wie sie beispielsweise von der zwischenstaatlichen Plattform Wissenschaft-Politik für Biodiversität und Ökosystemdienstleistungen (IPBES) zum Ausdruck gebracht wurden.

Für die Berichtspflichten ist die Bestimmung wesentlicher Standorte geboten. Dabei kann das Unternehmen u.a. die nachstehende Tabelle heranziehen, um die Bewertung der Wesentlichkeit von Standorten gemäß zu vereinfachen (Tabelle entnommen aus ESRS E4, Anlage A, AR 10).

Ökosystemdienstleistung ...	Tatsächliche oder potenzielle Abhängigkeiten	
...	Veränderung der Funktionalität	Finanzielle Verluste
...	Begrenzt, mäßig oder erheblich	Begrenzt, mäßig oder erheblich
...	...	...

Standort	Bedrohte Arten, Schutzgebiete, Biodiversitäts-Schwerpunktgebiete	Tatsächliche oder potenzielle Auswirkungen			
...	...	Häufigkeit des Auftretens	Geschwindigkeit der Auswirkung	Schwere der Auswirkung	Abhilfepotenzial
...	...	Hoch, mittel oder gering	<1 Jahr oder 1 bis 3 Jahre oder >3 Jahre	Hoch, mittel oder gering	Hoch, mittel oder gering
...	...	...	...	...	...

5.7.3.2 Angabepflicht E4-2 (Strategien im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen)

Die Angabepflicht E4-2 (Strategien im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen) ergibt sich aus ESRS E4.20 ff. Demnach hat das Unternehmen die Strategien zu beschreiben, die es für das Management seiner wesentlichen Auswirkungen, Risiken, Abhängigkeiten und Chancen im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen einsetzt (ESRS E4.20). Ziel dieser Angabepflicht ist es, ein Verständnis dafür zu vermitteln, inwieweit das Unternehmen über Strategien verfügt, um die Ermittlung, die Bewertung, das Management und/oder die Verbesserung seiner wesentlichen Auswirkungen, Abhängigkeiten, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen anzugehen (ESRS E4.21). Die erforderlichen Angaben müssen nach ESRS E4.22 Informationen über die Strategien enthalten, die das Unternehmen zum Management seiner wesentlichen Auswirkungen, Risiken, Abhängigkeiten und Chancen im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen anwendet.

5.7.3.3 Angabepflicht E4-3 (Maßnahmen und Mittel im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen)

Im Zuge der Angabepflicht E4-3 (Maßnahmen und Mittel im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen) hat das Unternehmen seine Maßnahmen im Zusammenhang mit

biologischer Vielfalt und Ökosystemen sowie die für deren Umsetzung zugewiesenen Mittel anzugeben (ESRS E4.25). Ziel dieser Angabepflicht ist es, ein Verständnis der wichtigsten Maßnahmen zu vermitteln, die ergriffen und geplant wurden, um maßgeblich dazu beizutragen, die Zielsetzungen und Einzelziele der Strategien im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen zu erreichen (ESRS E4.26).

5.7.4 Angabepflichten für den Bereich Parameter und Ziele

5.7.4.1 Angabepflicht E4-4 (Ziele im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen)

Im Rahmen der Angabepflicht E4-4 (Ziele im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen) hat das Unternehmen nach ESRS E4.29 seine festgelegten Ziele im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen anzugeben. Mit dieser Angabepflicht soll ein Verständnis für die Ziele, die sich das Unternehmen gesetzt hat, um seine Strategien im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen zu unterstützen, vermittelt und die wesentlichen damit verbundenen Auswirkungen, Abhängigkeiten, Risiken und Chancen angesprochen werden (ESRS E4.30).

Die Ziele in Bezug auf die wesentlichen Auswirkungen können wie folgt in einer Tabelle dargestellt werden (Tabelle entnommen aus ESRS E4, Anlage A, AR 24).

Art des Ziels entsprechend der Abhilfemaßnahmenhierarchie	Bezugswert und Basisjahr	Zielwert geografischer und Geltungsbereich			Verbundene Politik oder gegebenenfalls Rechtsvorschriften
		2025	2030	bis 2050	
Vermeidung					
Minimierung					
Sanierung und Wiederherstellung					
Ausgleich oder Kompensationen					

5.7.4.2 Angabepflicht E4-5 (Auswirkungsparameter im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemveränderungen)

Das Unternehmen hat ferner als Angabepflicht E4-5 (Auswirkungsparameter im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemveränderungen) Parameter in Bezug auf seine wesentlichen Auswirkungen auf die biologische Vielfalt und Ökosysteme anzugeben (ESRS E4.33). Ziel dieser Angabepflicht ist es nach ESRS E4.34, ein Verständnis der Leistung des Unternehmens in Bezug auf die Auswirkungen zu vermitteln, die bei der Bewertung der Wesentlichkeit als wesentlich für Veränderungen von biologischer Vielfalt und Ökosystemen ermittelt wurden. Hat das Unternehmen Standorte in oder in der Nähe von Gebieten mit schutzbedürftiger Biodiversität ermittelt, auf die es sich negativ auswirkt, gibt es nach ESRS E4.35 die Anzahl und die Fläche (in Hektar) der Standorte an, die es besitzt, gepachtet

6. Grundsatzfragen bezüglich der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im europäischen Kontext

6.1 Grundlegendes zur Prüfung einer nichtfinanziellen Berichterstattung bzw. einer Nachhaltigkeitsberichterstattung

In diesem abschließenden Kapitel sollen nunmehr grundsätzliche Aspekte der Prüfung einer nichtfinanziellen Berichterstattung bzw. einer Nachhaltigkeitsberichterstattung im Lichte der europarechtlichen Regelungen betrachtet werden.

Auch für den Bereich der Prüfung einer nichtfinanziellen Berichterstattung bzw. einer Nachhaltigkeitsberichterstattung ist zu beachten, dass die angepasste RICHTLINIE 2013/34/EU DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 26.06.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, zuletzt geändert durch die (Änderungs-)RICHTLINIE (EU) 2022/2464 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 14.12.2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (Amtsblatt der Europäischen Union vom 16.12.2022, L 322/15) erst noch in nationales Recht umzusetzen ist (vgl. dazu auch bereits die allgemeinen Ausführungen im Kapitel „2.1 Grundlegendes zum europäischen Einfluss auf das Recht der Rechnungslegung und der Abschlussprüfung in Deutschland“).

Vom Berufsstand der Wirtschaftsprüfer wird in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass mit den neuen Regelungen die berichtspflichtigen Organisationen allein in Deutschland von derzeit rund 500 Unternehmen (börsennotierte Kapitalgesellschaften sowie Banken und Versicherungen mit mehr als 500 Arbeitnehmern) auf rund 15.000 Unternehmen ausgeweitet werden, nachdem – wie oben beschrieben – nach Umsetzung der neuen Vorgaben alle großen Kapitalgesellschaften, Banken und Versicherungen, sowie börsennotierte kleine und mittlere Unternehmen betroffen sein werden (vgl. hierzu und zum folgenden Wirtschaftsprüferkammer (WPK), Bedeutung der Nachhaltigkeit für den Berufsstand – Herausforderungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung, <https://www.wpk.de/nachhaltigkeit/kompass/bedeutung-der-nachhaltigkeit-fuer-den-berufsstand/>, Abruf 04.01.2024). Europaweit würden künftig rund 45.000 statt bisher 11.000 Unternehmen den neuen Berichtspflichten unterliegen, wobei für die überwiegende Zahl dieser Unternehmen ein großer Beratungs- und Unterstützungsbedarf bestünde. Zudem sähen die neuen Vorgaben eine verpflichtende inhaltliche Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte durch einen Wirtschaftsprüfer/vereidigten Buchprüfer (nachstehend auch kurz als „Wirtschaftsprüfer“ bezeichnet) oder einen

unabhängigen Prüfungsdienstleister vor, wodurch sich hier ein interessantes Betätigungsfeld für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer entwickeln würde.

Wie das in diesen Hinweisen bereits zum Ausdruck kommt, können in Anbetracht kodifizierter Vorgaben konkrete Angaben zu den Prüfungspflichten der nichtfinanziellen Berichterstattung (also die Berichtspflichten vor der neuen europäischen Richtlinie) gemacht werden (vgl. dazu nachstehend Abschnitt „6.2 Bisherige Prüfungsvorgaben bezüglich der nichtfinanziellen Berichterstattung“). Wie indes künftig die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung aussehen soll, lässt einige Punkte offen, die wohl erst in einigen Jahren abschließend geklärt werden können – dies werden die Erläuterungen und Ausführungen im Abschnitt „6.3 Bestätigungen bzw. Prüfungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den Erwägungsgründen der EU-Richtlinie 2022/2464 vom 14.12.2022“ zeigen.

6.2 Bisherige Prüfungsvorgaben bezüglich der nichtfinanziellen Berichterstattung

In der aktuell in Deutschland geltenden Rechtslage ist für Gegenstand, Art und Umfang der Abschlussprüfung in § 317 Abs. 2 Satz 1 HGB geregelt, dass der Lagebericht und der Konzernlagebericht darauf zu prüfen sind, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss (gegebenenfalls auch mit dem Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a HGB, also einem Einzelabschluss, der nach den Regeln der IFRS aufgestellt ist) und der Konzernlagebericht mit dem Konzernabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers in Einklang stehen und ob der Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Kapitalgesellschaft und der Konzernlagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Konzerns vermittelt. Dabei ist auch zu prüfen, ob die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind (§ 317 Abs. 2 Satz 2 HGB). Nach § 317 Abs. 2 Satz 3 HGB hat sich die Prüfung des (Konzern)Lageberichts auch darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften zur Aufstellung des Lage- oder Konzernlageberichts beachtet worden sind. In § 317 Abs. 2 Satz 4 HGB folgen dann wichtige Bestimmungen für die (Nicht) Prüfung einer nichtfinanziellen Berichterstattung; demnach ist bezüglich der Vorgaben nach den §§ 289b bis 289e HGB und den §§ 315b und 315c HGB nur zu prüfen, ob die nichtfinanzielle Erklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Bericht, die nichtfinanzielle Konzernerklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht vorgelegt wurde und nach § 317 Abs. 2 Satz 5 HGB im Fall des § 289b Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b HGB ist vier Monate nach dem Abschlussstichtag eine ergänzende Prüfung durch denselben Abschlussprüfer durchzuführen, ob der gesonderte nichtfinanzielle Bericht oder der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht vorgelegt wurde; dabei soll die Regelung zur Nachtragsprüfung (§ 316 Absatz 3 Satz 2 HGB) entsprechend mit der Maßgabe gelten, dass der Bestätigungsvermerk nur dann zu ergänzen ist, wenn der gesonderte nichtfinanzielle Bericht oder der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht nicht innerhalb von vier Monaten nach dem Abschlussstichtag vorgelegt worden ist. Und abschließend heißt es in § 317 Abs. 2 Satz 6

HGB, dass die Prüfung der Angaben nach § 289f Absatz 2 und 5 HGB sowie § 315d HGB darauf zu beschränken ist, ob die Angaben gemacht wurden.

Diese Vorgaben ergeben sich vor dem Hintergrund der Regelungen in „KAPITEL 8 (ABSCHLUSSPRÜFUNG), Artikel 34 (Allgemeine Anforderungen) der RICHTLINIE 2013/34/EU DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 26.06.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, zuletzt geändert durch RICHTLINIE 2014/102/EU DES RATES Text von Bedeutung für den EWR vom 07.11.2014 (Amtsblatt der Europäischen Union vom 21.11.2014, L 334/86), also dem Stand der Europäischen Rechnungslegungsrichtlinie vor dem Erlass der europäischen Richtlinie in Sachen Nachhaltigkeitsberichterstattung. Nach Artikel 34 Absatz 1 dieser Richtlinie aus 2014 sorgen die EU-Mitgliedstaaten dafür, dass die Abschlüsse von Unternehmen von öffentlichem Interesse, mittleren und großen Unternehmen von einem oder mehreren Abschlussprüfern oder einer oder mehreren Prüfungsgesellschaften geprüft werden, die entsprechend von den EU-Mitgliedstaaten zur Durchführung von Abschlussprüfungen zugelassen worden sind. Ferner hat bzw. haben der bzw. die Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft(en) ein Urteil darüber abzugeben, erstens ob der Lagebericht mit dem Abschluss des betreffenden Geschäftsjahres in Einklang steht und zweitens ob der Lagebericht nach den geltenden rechtlichen Anforderungen aufgestellt wurde sowie zudem zu erklären, ob im Lichte der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse und des gewonnenen Verständnisses über das Unternehmen und sein Umfeld wesentliche fehlerhafte Angaben im Lagebericht festgestellt wurden, wobei auf die Art dieser fehlerhaften Angaben einzugehen ist.

Nach Artikel 34 Absatz 3 dieser Richtlinie aus 2014 ist vorgegeben, dass die Bestimmungen zur Abschlussprüfung nicht für die nichtfinanzielle Erklärung bzw. die konsolidierte nichtfinanzielle Erklärung oder die hierauf bezogenen gesonderten Berichte gelten. Die RICHTLINIE 2013/34/EU DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 26.06.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, zuletzt geändert durch RICHTLINIE 2014/102/EU DES RATES Text von Bedeutung für den EWR vom 07.11.2014 (Amtsblatt der Europäischen Union vom 21.11.2014, L 334/86) „gibt keine Prüfung des Inhalts der geforderten Informationen vor, sondern stellt lediglich die Mindestforderung, dass im Rahmen der Wirtschaftsprüfung sichergestellt wird, dass die Informationen entweder als Teil des Lageberichts oder in einem gesonderten Bericht faktisch vorgelegt wurden. Die genaue Ausgestaltung der Prüfpflicht bleibt den Mitgliedsstaaten bei der Richtlinienumsetzung überlassen. Auch wenn vereinzelte Mitgliedsstaaten die Prüfpflicht zusätzlich auf den Inhalt und die Wesentlichkeit der offengelegten nichtfinanziellen Informationen ausweiteten, entschied sich die Mehrheit dafür,