

Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten: Bundesrat legt Eckwerte fest

Der Bundesrat will bei der nachhaltigen Unternehmensführung eine international abgestimmte Regelung schaffen. Am 22. September 2023¹ hat er seinen Entscheid vom 2. Dezember 2022² bekräftigt und die Eckwerte für eine Gesetzesvorlage beschlossen, die spätestens im Juli 2024 in die Vernehmlassung gehen soll. Diese umfasst neu insbesondere die Prüfpflicht für Nachhaltigkeitsberichte.

Reto Sanwald

Aus Sicht der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten sind die folgenden fünf Themen entscheidend:

1. Geltungsbereich der Pflicht zur nicht-finanziellen Berichterstattung

Bereits seit 2022 besteht die Pflicht zur jährlichen Berichterstattung über nicht-finanzielle Belange (Art. 964a OR³). Diese gilt für Gesellschaften des öffentlichen Interesses. Als solche gelten Publikums-gesellschaften und von der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht (FINMA) beaufsichtigte Finanzinstitute (Art. 2 Bst. c RAG⁴), die zusammen mit den von ihnen kontrollierten in- oder ausländischen Unternehmen in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren mindestens 500 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt haben und mindestens eine von zwei Grössen (Bilanzsumme von CHF 20 Millionen und Umsatzerlös von CHF 40 Millionen) in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschreiten. Von dieser Pflicht befreit sind Unternehmen, die von einem anderen berichterstattungspflichtigen Unternehmen kontrolliert werden oder einen gleichwertigen Bericht nach ausländischem Recht erstellen müssen.

Gemäss Beschluss des Bundesrates vom 22. September 2023 wird sich am Vorstehenden im Grundsatz nichts ändern. Neu soll aber der Schwellenwert von 500 auf 250 Vollzeitstellen abgesenkt werden (analog zur Regelung in Art. 727 OR). Damit erfolgt eine Anpassung an das EU-Recht, das für die Schweizer Wirtschaft auf Grund des hohen Exportanteiles von 60 Prozent relevant ist.

Auf den ersten Blick sind damit Unternehmen, die nicht als Gesellschaften des öffentlichen Interesses qualifizieren, von der Berichterstattungspflicht nicht betroffen. Allerdings gelten die meisten Standards zur Berichterstattung (siehe dazu nachstehend) nicht nur für das berichterstattende Unternehmen und seine Tochtergesellschaften (was auch mit dem gesetzlichen Geltungsbereich übereinstimmt, Art. 964b Abs. 4 OR), sondern auch für deren Wertschöpfungs- oder Lieferketten⁵. Beispielsweise muss nicht nur die direkte Freisetzung klimaschädlicher Gase im eigenen Unternehmen (Scope 1), sondern auch die indirekte Freisetzung durch Energie-Lieferanten (Scope 2) und in den vor- und nachgelagerten Lieferketten (Scope 3) erhoben und offengelegt werden.

Auch das aktuelle Gesetz deutet in diese Richtung, wenn Unternehmen Risiken in ESG-Belangen erfassen sollen, die sich aus

den «Geschäftsbeziehungen, Erzeugnissen oder Dienstleistungen» ergeben (Art. 964b Abs. 2 Ziff. 4 OR).

Daher werden die Prüferinnen und Prüfer von KMU-Unternehmen, die in die Lieferketten von berichterstattungspflichtigen Unternehmen eingebettet sind, mit dem Bedürfnis konfrontiert sein, den Beitrag des KMU an die nicht-finanzielle Berichterstattung von berichterstattungspflichtigen Unternehmen zu prüfen. Aus diesem Grund betrifft die Vorlage auch KMU und deren Prüfende.

2. Standards Berichterstattung

Nach aktuellem Recht gibt der Bericht über nicht-finanzielle Belange Rechenschaft über Umweltbelange (insbesondere die CO₂-Ziele), Sozialbelange, Arbeitnehmerbelange, die Achtung der Menschenrechte sowie über die Bekämpfung der Korruption (Art. 964b Abs. 1 OR). Auch wenn nicht alle Elemente von ESG (Environment, Social, Governance) explizit erwähnt werden, sind auf Grund der Pflicht zur integralen Verwendung eines ESG-Regelwerks (Art. 964b Abs. 3 OR) implizit alle Aspekte gemeint.

Das geltende Recht erwähnt die Leitsätze der OECD⁶. Die am 1. Januar 2024 in Kraft tretende Verordnung über die Berichterstattung über Klimabelange anerkennt zudem die Empfehlungen der Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) (Art. 1 i. V. m. Art. 3).

¹ S. dazu die Medienmitteilung des Bundesrates vom 22. September 2023 (<https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-97782.html>)

² S. dazu die Medienmitteilung des Bundesrates vom 2. Dezember 2022 (<https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-92009.html>)

³ Obligationenrecht (OR; SR 220).

⁴ Revisionsaufsichtsgesetz (RAG; SR 221.302).

⁵ S. dazu den Bericht des Bundesamtes für Justiz (BJ), Entwürfe Nachhaltigkeitspflichten EU und geltendes Recht Schweiz vom 25. November 2022, Ziff. 8.2 und 8.3.

Schweizer Unternehmen sollen gemäss Beschluss des Bundesrates vom 22. September 2023 frei wählen können, ob sie die EU-Standards (European Sustainability Reporting Standards ESRS) oder einen anderen gleichwertigen Standard (z. B. OECD Guidelines, Global Reporting Initiative GRI; International Sustainability Disclosure Standards IFRS S) verwenden.

Die EU-Kommission entwickelt die erwähnten ESRS für grosse Unternehmen und später auch für KMU. In der Schweiz bestehen derzeit keine Standards. Zu erwähnen ist aber ein Projekt von Swiss GAAP FER, mit dem ein Leitfaden (kein Standard) für KMU entwickelt werden soll⁷.

Offen ist die Frage, ob und ggf. wer festlegt, welche Standards verwendet werden dürfen. Zur Schaffung von Rechtssicherheit und zur Vermeidung des Problems, dass die Prüferinnen und Prüfer zu viele verschiedene und vor allem «exotische» Standards prüfen müssen, wäre es zu begrüssen, wenn der Bundesrat oder eine andere Stelle die anerkannten Standards festlegt⁸.

3. Pflicht zur Prüfung

Das geltende Recht sieht derzeit keine generelle Prüfpflicht für die nicht-finanzielle Berichterstattung vor. Dennoch gibt es bereits isolierte Beispiele für gesetzlich verankerte ESG-Prüfpflichten. Zu denken ist an die Prüfung des Vergütungsberichts von börsenkotierten Unternehmen (Art. 728a Abs. 1 Ziff. 4 und 734 ff. OR), die Prüfung der Sorgfaltspflichten bezüglich Mineralien und Metallen aus Konfliktgebieten (Art. 964k Abs. 3 OR⁹) oder die Prüfung von Lohngleichheitsanalysen (Art. 13d GlG¹⁰).

Künftig soll gemäss Beschluss des Bundesrates vom 22. September 2023 auch hier eine Anpassung an das EU-Recht erfolgen. Die nicht-finanzielle Berichterstattung soll

daher neu zwingend durch eine externe Revisionsstelle überprüft werden.

4. Anbieter von Prüfungen

Da derzeit keine gesetzliche Prüfpflicht besteht, ist auch nicht geregelt, wer die Prüfungen durchführen darf.

Nach dem Willen des Bundesrates soll in diesem Punkt ebenfalls eine Anpassung an das EU-Recht erfolgen. Die nicht-finanzielle Berichterstattung soll neu zwingend durch eine externe Revisionsstelle überprüft werden, wobei der Begriff «externe Revisionsstelle» dem Vernehmen nach zumindest vorläufig funktional zu verstehen ist.

Offen ist die Frage, welche Dienstleister (im internationalen Jargon: «sustainability assurance providers») künftig Nachhaltigkeitsberichte prüfen dürfen. In gewissen Rechtsräumen sind neben den Revisionsunternehmen auch andere Anbieter zugelassen. Die damit verbundenen Vor- und Nachteile gilt es abzuwägen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, wie die aktuellen Marktverhältnisse aussehen und ob differenziert werden kann zwischen der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts und der Prüfung der Daten, die in den Lieferketten zusammengetragen werden.

Aus Gründen der Rechtssicherheit und zur Sicherstellung von Vergleichbarkeit der Prüfleistungen wäre es zu begrüssen, wenn für alle Prüfdienstleister gewisse Vorgaben gelten. Zu denken ist insbesondere an die Zulassung, die Unabhängigkeit, die anzuwendenden Prüfstandards (dazu nachstehend), die Dokumentation und die Aufbewahrung sowie die Beaufsichtigung.

Falls der Gesetzgeber insbesondere für die Aspekte der Zulassung und Beaufsichtigung der Dienstleister die Notwendigkeit eines staatlichen Akteurs sieht, stellt sich die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) zur Verfügung.

5. Standards zur Prüfung

Offen gelassen wird derzeit (wie bei den Standards zur Berichterstattung, vgl. dazu vorne) die Frage, ob und ggf. wer festlegt, welche Standards zur Prüfung verwendet werden dürfen.

Zur Schaffung von Rechtssicherheit und Vergleichbarkeit wäre es zu begrüssen, wenn der Bundesrat oder eine andere Stelle die anerkannten Standards festlegt¹¹. Der aktuell in der Vernehmlassung befindliche International Standard on Sustainability Assurance (ISSA 5000) des International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) dürfte künftig einer der anerkannten Standards sein. ISSA 5000 ist für die Prüfung aller ESG-Standards anwendbar, und dies durch alle Berufsgattungen, also nicht nur durch Revisionsunternehmen. Der Standard wird in finaler Fassung bis Ende 2024 und damit deutlich vor dem Inkrafttreten des neuen Schweizer Gesetzes vorliegen.

Zusammenfassung

Der Stellenwert der Prüfung der nicht-finanziellen Berichterstattung nimmt mit der geplanten Vorlage des Bundesrates voraussichtlich enorm zu, und zwar nicht nur für Gesellschaften des öffentlichen Interesses, sondern auch für die Unternehmen der vor- und nachgelagerten Lieferketten. Auch wenn viele Einzelheiten noch nicht entschieden sind und sich bis zur Verabschiedung der Vorlage durch die eidgenössischen Räte noch einige Änderungen ergeben werden, sind die Umrisse der neuen Vorgaben bereits erkennbar. Es lohnt sich auch für KMU-Prüfende, sich frühzeitig mit der Frage zu beschäftigen, ob sie in diesem künftigen Markt aktiv sein wollen und wenn ja in welcher Form.



Reto Sanwald

Dr. iur., Rechtsanwalt, EMBA HSG, Direktor der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) und Board Member des International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), info@rab-asr.ch

⁶ Genauer: Organisation of Economic Cooperation and Development (OECD) Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct, Paris 2023.

⁷ Vgl. dazu die Angaben der FER (<https://www.fer.ch/projekte/leitfaden-zur-nachhaltigkeit>) und das Postulat 23.4062 Dittli, Unterstützung von Schweizer KMU bei der Anwendung von ESG-Richtlinien.

⁸ Vgl. die Rechtslage bei den Standards zur Rechnungslegung, die der Bundesrat in der Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung (Art. 962a Abs. 5 OR i. V. m. VASR; SR 221.432) festlegt.

⁹ Vgl. dazu die Verordnung über Sorgfaltspflichten und Transparenz bezüglich Mineralien und Metallen aus Konfliktgebieten und Kinderarbeit (SR 221.433).

¹⁰ Gleichstellungsgesetz (GlG; SR 151.1) und Verordnung über die Überprüfung der Lohngleichheitsanalyse (SR 151.14).

¹¹ Vgl. dazu die Prüfung der Finanzberichterstattung, wo die RAB die Standards für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen festlegt (Art. 16a RAG).