



Stellungnahme

des Deutschen Anwaltvereins durch die Ausschüsse Corporate Social Responsibility and Compliance und Handelsrecht

zum Referentenentwurf für ein „Gesetz zur
Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des
Europäischen Parlaments und des Rates vom 14.
Dezember 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“

Stellungnahme Nr.: 22/2024

Berlin, im April 2024

Mitglieder des Ausschusses Corporate Social Responsibility und Compliance

- Rechtsanwältin Prof. Dr. habil. Birgit Spießhofer, M.C.J. (New York Univ.), Berlin (Vorsitzende und Berichterstatlerin)
- Rechtsanwalt Dr. Björn Nill, Stuttgart
- Rechtsanwalt Dr. Olaf Christiansen, Gütersloh
- Rechtsanwalt Dr. Marc Löbbe, Frankfurt am Main (Berichterstatler)
- Rechtsanwältin Dr. Margarete Gräfin von Galen, Berlin
- Rechtsanwältin Prof. Dr. Anja Mengel, LL.M., Berlin
- Rechtsanwalt Dr. Thomas Volland, LL.M., Düsseldorf
- Rechtsanwalt Patrick Späth, LL.M., Berlin (Berichterstatler)
- Rechtsanwältin Dr. Hellen Schilling, Frankfurt am Main

Zuständig in der DAV-Geschäftsstelle

- Myra Jockisch, LL.M., Büro Brüssel

Deutscher Anwaltverein
Littenstraße 11, 10179 Berlin
Tel.: +49 30 726152-0
Fax: +49 30 726152-190
E-Mail: dav@anwaltverein.de

Büro Brüssel
Rue Joseph II 40, Boîte 7B
1000 Brüssel, Belgien
Tel.: +32 2 28028-12
Fax: +32 2 28028-13
E-Mail: bruessel@eu.anwaltverein.de
EU-Transparenz-Registernummer:
87980341522-66

Mitglieder des Ausschusses Handelsrecht

- Rechtsanwalt Dr. Marc Löbbe, Frankfurt am Main (Vorsitzender und Berichterstatter)
- Rechtsanwältin Dr. Gabriele Apfelbacher, LL.M., Frankfurt am Main
- Rechtsanwalt Prof. Dr. Michael Arnold, Stuttgart
- Rechtsanwalt Dr. Christian Decher, Frankfurt am Main
- Rechtsanwalt und Wirtschaftsprüfer Dr. Hans-Friedrich Gelhausen, Frankfurt am Main
- Rechtsanwältin Dr. Julia Sophia Habbe, Frankfurt am Main
- Rechtsanwältin Dr. Hilke Herchen, Hamburg
- Rechtsanwalt Prof. Dr. Hans-Christoph Ihrig, Mannheim
- Rechtsanwalt Dr. Thomas Kremer, Düsseldorf
- Rechtsanwalt Prof. Dr. Gerd Krieger, Düsseldorf
- Rechtsanwalt Prof. Dr. Andreas Pentz, Mannheim
- Rechtsanwältin Dr. Gabriele Roßkopf, LL.M., Stuttgart
- Rechtsanwalt Prof. Dr. Frank A. Schäfer, LL.M., Düsseldorf
- Rechtsanwältin Dr. jur. Alexandra Schluck-Amend, Stuttgart
- Rechtsanwalt Dr. Bernd Singhof, LL.M., Frankfurt am Main
- Rechtsanwalt Prof. Dr. Jochen Vetter, München
- Rechtsanwalt Dr. Jost Wiechmann, Hamburg
- Rechtsanwalt Prof. Dr. Hans-Ulrich Wilsing, Düsseldorf
- Rechtsanwalt Herr Arne Wittig, Frankfurt

Zuständig in der DAV-Geschäftsstelle

- Rechtsanwalt Max Gröning

Der Deutsche Anwaltverein (DAV) ist der freiwillige Zusammenschluss der deutschen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Der DAV versammelt ca. 60.000 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte sowie Anwaltsnotarinnen und Anwaltsnotare, die in 253 lokalen Anwaltvereinen im In- und Ausland organisiert sind. Er vertritt die Interessen der deutschen Anwaltschaft auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene. Der DAV ist im Lobbyregister für die Interessenvertretung gegenüber dem Deutschen Bundestag und der Bundesregierung zur Registernummer R000952 eingetragen.

1. Vorbemerkung

Der DAV nimmt hiermit Stellung zu dem Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz (BMJ) vom 22. März 2024 für ein „Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 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“ (ABl. L 322 vom 16.12.2022, S. 15, sogenannte Corporate Sustainability Reporting Directive, im Folgenden: CSRD) (CSRD-RefE)). Darüber hinaus bezieht sich diese Stellungnahme auf das Schreiben des BMJ vom 22. März 2024, mit dem der CSRD-RefE an die beteiligten Kreise übersandt wurde.

2. Zusammenfassung

Der DAV begrüßt, dass der Gesetzgeber mit dem CSRD-RefE im Wesentlichen eine „eins zu eins“-Umsetzung der CSRD anstrebt. Belastungen für Unternehmen, die über das vom europäischen Gesetzgeber Geforderte hinausgehen, sollten vermieden werden, um eine einheitliche Rechtsanwendung innerhalb der EU zu ermöglichen. Allerdings sind bei der Einpassung der Berichtsanforderungen der CSRD gemäß dem CSRD-RefE in das bestehende deutsche Recht insbesondere die folgenden Punkte zu beachten:

- Insbesondere die Lieferkettenbezogenen Berichtspflichten sind unklar und nicht hinreichend auf nach Verabschiedung der CSRD auf EU-Ebene

hinzugekommene bzw. absehbar noch hinzukommende Regelungen sowie nationale Regelungen wie das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (LkSG) abgestimmt. Dies ist in Ansehung der erheblich gestiegenen Straf- und Bußgeldrisiken rechtsstaatlich problematisch und verlangt nach einer Konkretisierung der Anforderungen.

- Das Anliegen des Gesetzgebers, eine Belastung der Unternehmen mit doppelten oder gleichgelagerten Berichtspflichten nach CSRD und deutschem LkSG zu vermeiden und die Berichtspflichten der Unternehmen auf das durch die CSRD vorgegebene Mindestmaß zu beschränken, ist zu unterstützen. Um diese politische Zielsetzung zu erreichen, besteht jedoch weiterer Klärungs- und Anpassungsbedarf.
- Rechts- und wirtschaftspolitisch überdenkenswert erscheint der Umstand, dass die CSRD-RefE dem Berufsstand der Abschlussprüfer auf dem neu entstehenden Markt der Nachhaltigkeitsprüfungen eine Alleinstellung zuweisen möchte. Damit bleibt der CSRD-RefE hinter den Möglichkeiten und Erwägungen der CSRD zurück. Zu begrüßen ist, dass der Gesetzgeber für das laufende Geschäftsjahr 2024 eine Übergangsregelung schaffen will, wonach - vorbehaltlich einer anderweitigen Beschlussfassung - der Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr 2024 zugleich als Nachhaltigkeitsprüfer gilt.
- Soweit den Prüfern der Nachhaltigkeitsberichte zugestanden werden soll, während einer Übergangsphase von bis zu fünf Jahren lediglich Testate mit begrenzter Prüfungssicherheit abzugeben, erscheint dies dem Umstand grundsätzlich angemessen, dass sich die EU-Kommission für die Erstellung der hierfür benötigten Prüfungsstandards ihrerseits bis Mitte 2028 Zeit gegeben hat. Mit der Abgabe eines Testats mit begrenzter Prüfungssicherheit geht eine erhebliche Reduzierung des Haftungsrisikos des externen Prüfers einher. Die betroffenen Gesellschaften und deren Organe stünden hingegen ab Inkrafttreten des CSRD-RefE in der vollen gesellschaftsrechtlichen, ordnungswidrigkeitenrechtlichen, strafrechtlichen sowie zivilrechtlichen Verantwortung, richtige Nachhaltigkeitsberichte abzugeben und den externen Prüfer mit den für die Prüfung erforderlichen Informationen zu versorgen.

Deshalb sollte durch eine ergänzende Regelung in dem Artikel zur Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch sowie durch eine Ergänzung der RiStBV klargestellt werden, dass jedenfalls im Übergangszeitraum bis zum Erlass der Prüfungsstandards durch die EU-Kommission die betroffenen Gesellschaften bzw. ihre Organe im Ergebnis keinen strengeren Anforderungen oder höheren Verfolgungs- und Sanktionsrisiken unterliegen als die externen Prüfer der Nachhaltigkeitsberichte. Dies gilt insbesondere für die Prüfung des im Lagebericht enthaltenen Nachhaltigkeitsberichts durch den Aufsichtsrat.

- Dem Aufsichtsrat sollte es im Rahmen seiner Organisationsautonomie überlassen bleiben, ob er die neuen, auf den Nachhaltigkeitsbericht bezogenen Aufgaben dem Prüfungsausschuss (so vorgesehen im CSRD-RefE) oder einem anderen Ausschuss überträgt.
- Schließlich sieht der DAV die Gefahr, dass die Berichtspflichten nicht nur bei den eigentlichen Adressaten des CSRD-RefE einen erheblich höheren Aufwand verursachen als im CSRD-RefE angenommen, sondern auch bei deren Zulieferern und Dienstleistern. Die Schätzung des Erfüllungsaufwandes, die dem CSRD-RefE zugrunde liegt, ist unter mehreren Aspekten fragwürdig. Sie berücksichtigt zum einen nicht, dass der Erfüllungsaufwand der berichtspflichtigen Unternehmen über die Jahre immer weiter zunehmen wird. Zum anderen werden – entgegen der Annahme des CSRD-RefE – erhebliche indirekte Kosten bei denjenigen Unternehmen entstehen, die zwar aufgrund ihrer Größe selbst nicht berichtspflichtig sind, jedoch immer engmaschigere und umfassendere Informationsanfragen ihrer CSRD-berichtspflichtigen Geschäftspartner beantworten müssen. Sie müssen nicht einen Bericht, sondern unter Umständen eine Vielzahl von Berichten, ggf. nach unterschiedlichen Anforderungen ihrer Geschäftspartner erstellen. Davon betroffen sind auch Anwaltskanzleien als Dienstleister berichtspflichtiger Unternehmen.

3. Einführung

Die im Entwurf vorliegenden Regelungen zur Änderung u.a. des Handelsgesetzbuchs („HGB“) und des LkSG dienen primär der Umsetzung der CSRD. Die CSRD ist bis zum 6. Juli 2024 umzusetzen. Im Zuge der Umsetzung durch den Entwurf des CSRD-RefE hat das BMJ auch den bestehenden Rechtsrahmen überprüft und punktuell angepasst.

Durch die CSRD wird eine Nachhaltigkeitsberichterstattung für bilanzrechtlich große sowie für bilanzrechtlich kleine oder mittelgroße kapitalmarktorientierte Unternehmen und eine Prüfung dieser Nachhaltigkeitsberichterstattung eingeführt. Die Bilanzrichtlinie, die Transparenzrichtlinie und die Abschlussprüferrichtlinie wurden dafür durch die Änderungsbestimmungen der CSRD angepasst. Diese Vorgaben sollen mit dem CSRD-RefE umgesetzt werden.¹ Die CSRD soll es Investoren, Verbrauchern und anderen Stakeholdern ermöglichen, den Nachhaltigkeitsbeitrag von Unternehmen zu bewerten; die CSRD ist Teil des „European Green Deal“ und der Strategie der Europäischen Kommission zur Finanzierung einer nachhaltigen Wirtschaft. Nach den Erwägungsgründen des CSRD-RefE ist die rechtzeitige Erreichung der Ziele der UN-Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung gefährdet. Der CSRD-RefE soll zur rechtzeitigen Erreichung beitragen, indem er nachhaltige Konsum- und Produktionsmuster sicherstellt (Ziel 12).²

Die CSRD und ihre nationalen Umsetzungsgesetze enthalten eine deutliche Ausdehnung des Anwendungsbereichs sowie eine inhaltliche Verschärfung der bestehenden Nachhaltigkeitsberichterstattung und führen zu einer stärkeren Verrechtlichung dieser Berichterstattung. Dies zeigt sich insbesondere in den europaweit geltenden ESRS sowie in der Integration von finanzieller und nichtfinanzieller Berichterstattung. Die Berichtspflicht erstreckt sich nicht nur auf die Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf die betroffenen Unternehmen, sondern auch auf die Auswirkungen ihrer unternehmerischen Tätigkeiten in ihren bzw. auf ihre Wertschöpfungsketten (sogenannte doppelte Wesentlichkeit). Diese materiellen Änderungen der Berichtsanforderungen sowie der Umstand, dass auf absehbare Zeit allein in Deutschland mehr als 13.000 Unternehmen berichtspflichtig sein werden,

¹ CSRD-RefE, S. 109.

² CSRD-RefE, S. 109.

machen es umso bedeutender, dass die Einpassung der CSRD in das deutsche Rechtssystem in jeder Hinsicht in verhältnismäßiger Weise erfolgt.

4. Stellungnahme zum CSRD-RefE und zum Begleitschreiben des BMJ vom 22. März 2024

Der CSRD-RefE enthält neben Vorgaben zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht (I.), zur darauf bezogenen Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts (II.) sowie zu den an die neuartige Nachhaltigkeitsberichterstattungspflicht anknüpfenden Sanktionsvorschriften (III.) auch Neuregelungen im LkSG (IV.). Schließlich macht der CSRD-RefE Angaben zu dem geschätzten Erfüllungsaufwand (V.).

I. Vorgaben zur Nachhaltigkeitsberichterstattung

Der CSRD-RefE betont, die CSRD werde „im Wesentlichen 1:1“ umgesetzt und die Änderungen im Recht der Bundesrepublik Deutschland gingen grundsätzlich nicht über die CSRD hinaus.³ Diese Vorgehensweise ist grundsätzlich zu begrüßen. Der CSRD-RefE adressiert aber nicht hinreichend den Umstand, dass seit der Konzeptionierung und Verabschiedung der CSRD auf EU-Ebene sowie in den EU-Mitgliedstaaten zahlreiche Rechtsakte ergangen sind bzw. in der Entstehung begriffen sind, die ihrerseits spezielle Nachhaltigkeitsanforderungen enthalten und, selbst wenn sie keine eigenen Berichtspflichten enthalten, berichtsrelevant sind bzw. sein können. Solange und soweit der CSRD-RefE insbesondere in § 289c Abs. 2 Nr. 6a) bis c) HGB-E derartige Regelungen durch vage Formulierungen grundsätzlich in Bezug nimmt, hilft den Unternehmen auch nicht die Regelung in § 289c Abs. 6 HGB-E weiter. Dort heißt es zwar, die von § 289c Abs. 1 bis 5 HGB-E verlangten Angaben seien „im Einklang“ mit den nach Artikel 29b der Richtlinie 2013/34/EU angenommenen delegierten Rechtsakten (European Sustainability Reporting Standards („ESRS“)) zu machen. Die ESRS liegen gegenwärtig vollständig als abschließende Regelung nicht vor.

Die Unschärfen und Probleme mögen in der CSRD selbst angelegt sein. § 289c Abs. 2 Nr. 6 a) bis c) HGB-E sind nahezu wortgleich mit Art. 19a Abs. 2 f) (i) bis (iii) CSRD. Bei

³ CSRD-RefE, S. 111.

einem nationalen Umsetzungsgesetz sollten jedoch Unklarheiten des zugrundeliegenden EU-Rechtsaktes nicht perpetuiert, sondern beseitigt werden. Geschieht Letzteres nicht, verbliebe für die betroffenen Unternehmen ein hohes Maß an Rechtsunsicherheit, ob sie die neuartigen Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung auch tatsächlich erfüllt haben (s. im Einzelnen 1. bis 3.). Die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung (unten II.) wird ihnen über diese Unsicherheiten nicht hinweghelfen können. Dies wirkt sich auch bei den Sanktionsandrohungen (III.) aus.

1. § 289c Abs. 2 Nr. 6 a) HGB-E

§ 289c Abs. 2 Nr. 6 a) HGB-E verlangt eine Beschreibung

„des von der Kapitalgesellschaft mit Blick auf Nachhaltigkeitsaspekte und, soweit anwendbar, im Einklang mit den Anforderungen der Europäischen Union für Unternehmen zur Durchführung eines Due-Diligence-Prozesses durchgeführten Due-Diligence-Prozesses“.

Der CSRD-RefE enthält keine Definition des Begriffs des Due-Diligence-Prozesses. Eine Anwendung von § 289c Abs. 2 Nr. 6a) HGB-E gemäß § 289c Abs. 6 HGB-E „im Einklang“ mit den ESRS löst dieses Problem nicht. Die ESRS verwenden ihrerseits diesen Begriff nicht. Die englische Fassung der ESRS definiert in Ziffer 4 der ESRS 1 (Allgemeine Anforderungen) nur den Begriff der „Due Diligence“ (Punkte 58 ff. ESRS 1), nicht aber den „due diligence **process**“ [Hervorhebungen d. Verf.]. In der deutschen Fassung der ESRS ist der Begriff der Due Diligence mit „Sorgfaltspflicht“ übersetzt und wird wie folgt definiert (Punkt 59 ESRS 1):

„Die Sorgfaltspflicht ist das Verfahren, mit dem Unternehmen ermitteln, wie sie mit den tatsächlichen und potenziellen negativen Auswirkungen auf die Umwelt und die Menschen im Zusammenhang mit ihrer Geschäftstätigkeit umgehen, sie verhindern, mindern und darüber Rechenschaft ablegen. Zu diesen negativen Auswirkungen gehören diejenigen, die mit der eigenen Geschäftstätigkeit und der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette des Unternehmens

zusammenhängen, auch durch seine Produkte oder Dienstleistungen sowie durch seine Geschäftsbeziehungen. Die Sorgfaltspflicht ist ein kontinuierlicher Prozess, bei dem auf Veränderungen der Strategie, des Geschäftsmodells, der Tätigkeiten, der Geschäftsbeziehungen, des Betriebs-, Beschaffungs- und Verkaufskontexts des Unternehmens reagiert wird und der solche Veränderungen auslösen kann. Dieser Prozess wird in den internationalen Instrumenten der Leitprinzipien der Vereinten Nationen für Wirtschaft und Menschenrechte und den OECD-Leitsätzen für multinationale Unternehmen beschrieben.“

Die ESRS versteht die Sorgfaltspflicht somit als einen „kontinuierlichen **Prozess**“ [Hervorhebungen d. Verf.], der nach Punkt 59 letzter Satz ESRS 1 im Sinne der „Leitprinzipien der Vereinten Nationen für Wirtschaft und Menschenrechte und den OECD-Leitsätzen für multinationale Unternehmen“ zu verstehen ist. Sie verlangen demnach eine Beschreibung der Sorgfaltspflichten-Prozesse im Sinne dieser Bestimmungen des internationalen Soft Law.

Nach Systematik und Zielrichtung der Nachhaltigkeitsberichterstattung dürfte davon auszugehen sein, dass der gemäß § 289c Abs. 2 Nr. 6a) HGB-E zu beschreibende „Due-Diligence-Prozess“ der Sorgfaltspflicht bzw. Due Diligence entspricht, die die ESRS als ein „Verfahren“ bzw. einen „kontinuierlichen Prozess“ bezeichnen. Dies sollte jedoch klargestellt werden, sei es, indem § 289c Abs. 2 Nr. 6a) HGB-E eine entsprechende Änderung erfährt, oder zumindest durch einen Auslegungshinweis in der Gesetzesbegründung.

Des Weiteren verlangt § 289c Abs. 2 Nr. 6 a) HGB-E „soweit anwendbar“ eine Beschreibung des von der Kapitalgesellschaft „im Einklang mit den Anforderungen der Europäischen Union für Unternehmen zur Durchführung eines Due-Diligence-Prozesses durchgeführten Due-Diligence-Prozesses“. Sofern über diesen Verweis Rechtsakte in Bezug genommen werden sollen, deren Anforderungen von den Anforderungen der ESRS und den dort bezeichneten internationalen Soft Law Instrumente abweichen, muss das berichtspflichtige Unternehmen seine „Due-Diligence-Prozesse“ nach Maßgabe verschiedener – gegebenenfalls nicht deckungsgleicher – Regelungsregime beschreiben.

Es ist aber – wie bereits im Text der CSRD angelegt (vgl. Art. 19a Abs. 2 f) (i) CSRD) – unklar, welche Rechtsinstrumente mit dem Verweis auf die „Anforderungen der Europäischen Union für Unternehmen zur Durchführung eines Due-Diligence-Prozesses“ gemeint sind. Sofern der Begriff „Due-Diligence-Prozess“ in diesem Zusammenhang ebenfalls im Sinne der ESRS auszulegen ist, wäre fraglich, ob nur solche Anforderungen der Europäischen Union gemeint sind, die Unternehmen zur Durchführung von Prozessen im Sinne der „Leitprinzipien der Vereinten Nationen für Wirtschaft und Menschenrechte und den OECD-Leitsätzen für multinationale Unternehmen“ verpflichten. Dafür würde sprechen, dass gem. § 289c Abs. 6 HGB-E die Angaben nach § 298c Abs. 2 Nr. 6 HGB-E „im Einklang“ mit den ESRS zu machen sind.

2. § 289c Abs. 2 Nr. 6 b) HGB-E

§ 289c Abs. 2 Nr. 6 b) HGB-E verlangt eine Beschreibung

„der wichtigsten tatsächlichen oder potenziellen negativen Auswirkungen, die mit der eigenen Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft und mit seiner Wertschöpfungskette, einschließlich seiner Produkte und Dienstleistungen, seiner Geschäftsbeziehungen und seiner Lieferkette, verknüpft sind, der Maßnahmen zur Ermittlung und Überwachung dieser Auswirkungen, und anderer negativer Auswirkungen, die die Kapitalgesellschaft gemäß anderen Anforderungen der Europäischen Union für Unternehmen zur Durchführung eines Due-Diligence-Prozesses ermitteln muss“.

§ 289c Abs. 2 Nr. 6 b) HGB-E benennt zwei Berichtsgegenstände. Zum einen die „wichtigsten tatsächlichen oder potenziellen negativen Auswirkungen, die mit der eigenen Geschäftstätigkeit und [...] der] Wertschöpfungskette“ verknüpft sind. Zum anderen „andere negative Auswirkungen“, die gemäß „anderen Anforderungen der Europäischen Union für Unternehmen zur Durchführung eines Due-Diligence-Prozesses“ ermittelt werden müssen.

Die erstgenannte Gruppe negativer Auswirkungen wird in den ESRS näher definiert. Gemäß Punkt 14 a) Satz 1 ESRS 1 bezieht sich der Begriff „Auswirkungen“ auf „positive und negative nachhaltigkeitsbezogene Auswirkungen im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit des Unternehmens, die im Rahmen einer Bewertung der Wesentlichkeit der Auswirkungen ermittelt wurden“, wobei sowohl „tatsächlich[e] als auch auf mögliche künftige Auswirkungen“ (Punkt 14 a) Satz 2 ESRS 1) erfasst sein sollen. Die Punkte 43-44 ESRS 1 konkretisieren den Begriff der Auswirkungen wie folgt:

„Ein Nachhaltigkeitsaspekt ist hinsichtlich der Auswirkungen wesentlich, wenn er sich auf die wesentlichen tatsächlichen oder potenziellen, positiven oder negativen Auswirkungen des Unternehmens auf Menschen oder die Umwelt innerhalb kurz-, mittel- oder langfristiger Zeithorizonte bezieht. Zu den Auswirkungen gehören diejenigen, die mit der eigenen Geschäftstätigkeit und der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette des Unternehmens zusammenhängen, auch durch seine Produkte und Dienstleistungen sowie durch seine Geschäftsbeziehungen. Geschäftsbeziehungen umfassen die vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette des Unternehmens und beschränken sich nicht auf direkte Vertragsverhältnisse.“

In diesem Zusammenhang umfassen die Auswirkungen auf Menschen oder die Umwelt auch Auswirkungen in Bezug auf Umwelt-, Sozial- und Governance-Aspekte.“

Der Begriff der Auswirkungen ist damit sehr weitgefasst, da er auch die Sphäre der nachgelagerten Wertschöpfungskette (insbesondere die downstream-Lieferkette), Geschäftsbeziehungen, die nicht durch eine direkte Vertragsbeziehung geprägt sind (im LkSG entspräche dies den mittelbaren Zulieferern), und (undifferenziert) Umwelt-, Sozial- und Governance-Aspekte umfasst. Insoweit reicht der Berichtsgegenstand sehr viel weiter als der Regelungsgegenstand des LkSG.

Auch ist der Berichtsgegenstand weiter als der Regelungsgegenstand der – gegenwärtig im Entwurf vorliegenden – EU Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD-E), der im Rahmen der jüngsten Verhandlungen in entscheidenden

Punkten weiter eingeschränkt wurde. So bezieht sich der Begriff der negativen Auswirkungen („adverse impact“) im CSDDD-E lediglich auf bestimmte negative umwelt- und menschenrechtsbezogene Auswirkungen (Artikel 3 Nummer 1 lit. (ca) CSDDD-E). Zudem sind nach dem jüngsten Verhandlungsergebnis Bereiche, die der Ebene der nachgelagerten Wertschöpfungskette zugeordnet werden können, nicht mehr in allen Aspekten Gegenstand der im CSDDD-E geregelten Sorgfaltspflichten; auf dieser Ebene umfassen die Sorgfaltspflichten nur den Vertrieb, den Transport und die Aufbewahrung des Produkts („the distribution, transport and storage of the product“, s. Artikel 3 Nummer 1 lit. (g) (ii) CSDDD-E). Schließlich verwendet der CSDDD-E nicht mehr den Begriff der Wertschöpfungskette. Der CSDDD-E spricht in der englischen Fassung anstatt von der „value chain“ nunmehr von der „chain of activities“.

Angesichts des weiten Begriffs der negativen Auswirkungen im ersten Berichtsgegenstand stellt sich die Frage, was Gegenstand der „anderen negativen Auswirkungen“ unter dem zweiten Berichtsgegenstand sein soll. Auch diese Unklarheit ist bereits in der CSRD angelegt (vgl. Art. 19a Abs. 2 f) (ii) CSRD).

3. § 289c Abs. 2 Nr. 6 c) HGB-E

§ 289c Abs. 2 Nr. 6 c) HGB-E verlangt eine Beschreibung

„jeglicher Maßnahmen der Kapitalgesellschaft zur Verhinderung, Minderung, Behebung oder Beendigung tatsächlicher oder potenzieller negativer Auswirkungen und des Erfolgs dieser Maßnahmen“.

Das Merkmal „tatsächlicher oder potenzieller negativer Auswirkungen“ in § 289c Abs. 2 Nr. 6c HGB n. F begegnet den gleichen Einwänden wie in § 289c Abs. 2 Nr. 6 b) HGB-E (oben 2.).

4. Ergänzung in § 289 Abs. 3 HGB-E

Der Referentenentwurf sieht vor, dass § 289 Abs. 3 HGB-E um eine Klarstellung ergänzt wird, wonach eine Gesellschaft von den Angaben nach § 289 Abs. 3 Satz 1 HGB befreit ist, wenn sie einen Nachhaltigkeitsbericht aufstellt (§ 289 Abs. 3 Satz 2 HGB-E). Das ist im Grundsatz zu begrüßen. Für § 289 Abs. 3 Satz 1 HGB dürfte dann allerdings künftig nur noch ein sehr enger Anwendungsbereich verbleiben: Die Angaben müssten nur solche großen Kapitalgesellschaften machen, die ausnahmsweise keinen Nachhaltigkeitsbericht aufstellen müssen, etwa weil sie in den Nachhaltigkeitsbericht des Mutterunternehmens einbezogen sind (§ 289b Abs. 2 HGB-E). Welches Informationsbedürfnis die Angaben nach § 289 Abs. 3 Satz 1 HGB in diesen Fällen abdeckt, ist nicht ersichtlich. Denn der Nachhaltigkeitsbericht der Muttergesellschaft enthält alle relevanten Nachhaltigkeitsangaben. Vor diesem Hintergrund sollte erwogen werden, § 289 Abs. 3 HGB ganz zu streichen.

5. Gefahren für die Anwaltschaft

Die Anwaltschaft ist der Nachhaltigkeitsberichterstattungspflicht jedenfalls indirekt ausgesetzt, weil sie mit Fragen ihrer CSRD-berichtspflichtigen Mandanten bzw. deren Zulieferern sowie ihrer eigenen berichtspflichtigen Zulieferer in ihren upstream-Lieferketten konfrontiert sein wird. Auf die Notwendigkeit einer Ausnahme für Beziehungen zwischen Mandanten und anwaltlichen Beratern in diesem Bereich hat der DAV wiederholt hingewiesen.⁴ Eine Ausnahme von der Berichtspflicht hinsichtlich der geschäftlichen Beziehungen von Mandanten zu anwaltlichen Beratern wäre u.a. als Konkretisierung der Verhältnismäßigkeit auch bei der Umsetzung der CSRD sinnvoll und dringend geboten. Sie diene dem Schutz der Verschwiegenheitspflichten der Anwälte und der Absicherung des Menschenrechts auf Zugang zum Recht. Es sollte unter allen Umständen vermieden werden, dass Anwälte in eine Berichtspflicht hineingezogen werden und dazu veranlasst werden, Angaben gleich welcher Art über der Vertraulichkeit unterliegende Mandatsbeziehungen und Mandatsinhalte zu machen, weil sie in anderen Mandatsbeziehungen ihre Funktion als Organ der Rechtspflege

⁴ Vgl. etwa DAV-Stellungnahme 19/2016, S. 22 f.; DAV-Stellungnahme 28/2022, S. 32 ff.; DAV-Stellungnahme Nr. 17/2016 zur Ausarbeitung eines Nationalen Aktionsplans für „Wirtschaft und Menschenrechte“ der Bundesregierung, abrufbar unter: <http://anwaltverein.de/de/newsroom/sn-17-16-zur-ausarbeitung-eines-nationalen-aktionsplans-fuer-wirtschaft-und-menschenrechte-der-bundesregierung>.

ausüben. Tragend für diese Funktion ist auch der Grundsatz, dass der Anwalt unabhängig vom Handeln des Mandanten sein muss und nicht mit dessen Tun oder Unterlassen identifiziert werden darf. Dem sollte der CSRD-RefE Rechnung tragen. Auf europäischer Ebene wird die besondere Stellung der Anwaltschaft beispielsweise im (neuen) Erwägungsgrund 31a der CSDDD-E ausdrücklich hervorgehoben.⁵

II. Aufgaben des Prüfungsausschusses (§ 107 Abs. 3 Satz 2 AktG-E)

Zu den Aufgaben eines Prüfungsausschusses nach § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG-E soll künftig auch gehören, sich mit dem Prozess der Nachhaltigkeitsberichterstattung, mit der Bereitstellung von Berichten akkreditierter unabhängiger dritter Parteien als Anlage zum Lagebericht (oder in sonstiger Form) und der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts zu befassen. Diese Erweiterung des Aufgabenkatalogs des Prüfungsausschusses ist zwar im Ansatz folgerichtig. Allerdings sollte es dem Aufsichtsrat im Rahmen seiner Organisationsautonomie überlassen bleiben zu entscheiden, ob er die neuen, auf den Nachhaltigkeitsbericht bezogenen Aufgaben dem Prüfungs- oder einem anderen Ausschuss überträgt. Dies könnte durch eine entsprechende Öffnungsklausel erreicht werden. Art. 39 Abs. 4a der Bilanzrichtlinie lässt das zu. Schon mit Blick auf die Arbeitsbelastung des Prüfungsausschusses kann es für viele Unternehmen zweckmäßig sein, die Überwachung des Prozesses der Nachhaltigkeitsberichterstattung und die Befassung mit der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts einem anderen Ausschuss zu übertragen, der sich ausschließlich oder schwerpunktmäßig mit Nachhaltigkeitsfragen befasst.

III. Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts und Bestellung des Nachhaltigkeitsprüfers

1. Keine Beschränkung auf Wirtschaftsprüfer

Der CSRD-RefE sieht vor, dass der Nachhaltigkeitsbericht durch einen „Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts“ zu prüfen ist (§ 324b HGB-E), der auch zugleich

⁵ Erwägungsgrund 31a CSDDD-E erklärt für den Bereich der Lieferkettensorgfaltspflichten, dass das Berufsgeheimnis der Anwälte durch die CSDDD-E unberührt bleiben soll („This Directive should be without prejudice to the rules on professional secrecy applicable to lawyers or other certified professionals who are authorised to represent their clients in judicial proceedings, in accordance with Union and national law.”)

Abschlussprüfer des Jahresabschlusses sein kann (§ 324e HGB-E). In der Auswahl eines geeigneten Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts schränkt der CSRD-RefE die Unternehmen – von einer Ausnahme abgesehen – abweichend von den Vorgaben der CSRD jedoch ein.

§ 324e Abs. 1 HGB-E sieht vor, dass der Prüfer im Berufsregister für Wirtschaftsprüfer mit weiteren im CSRD-RefE vorgeschriebenen Zusatzqualifikationen eingetragen ist. Die Aufgabe der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte wird dadurch ausschließlich dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer überantwortet. Die einzige Ausnahme von diesem Monopol des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer lässt § 324k HGB-E für Gesellschaften im Sinne des 289b Abs. 1 HGB oder § 315b Abs. 1 HGB zu, die keine Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne des § 316a Satz 2 Nummer 1 HGB sind. Bei diesen Unternehmen kann die Gesellschaftsversammlung beschließen, dass eine akkreditierte dritte Partei, die weder Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts ist noch dem Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts oder seinem Netzwerk angehört, einen zusätzlichen Bericht über bestimmte Bestandteile des Nachhaltigkeitsberichts ausarbeitet und dass dieser Bericht allen Gesellschaftern zur Verfügung zu stellen ist (§ 324k S. 1 HGB-E).

Mit diesen Regelungen bleibt der CSRD-RefE hinter dem Rahmen zurück, den die Europäische Union für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung vorgegeben hat. Die wettbewerblichen und wirtschaftspolitischen Ziele der Europäische Union werden verfehlt. Diese sind in Erwägungsgrund 61 der CSRD klar formuliert:

„Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften überprüfen bereits Jahresabschluss und Lagebericht. Die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch die Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften würde dazu beitragen, die Verknüpfung zwischen Finanz- und Nachhaltigkeitsinformationen und deren Kohärenz zu gewährleisten, was für die Nutzer von Nachhaltigkeitsinformationen von besonderer Bedeutung ist. Allerdings besteht die Gefahr einer weiteren Konzentration am Markt für Abschlussprüfungen, wodurch die Unabhängigkeit der Prüfer gefährdet würde und sich die Abschlussprüfungshonorare oder die Honorare in

Bezug auf die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung erhöhen könnten.“

Im Fall einer Konzentration der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte beim Berufsstand der Wirtschaftsprüfer sieht die Kommission also Gefahren sowohl hinsichtlich der Unabhängigkeit der Prüfer, was sich auf die Qualität und Verlässlichkeit der Prüfungen und damit zum Nachteil der Adressaten der Nachhaltigkeitsberichte auswirken könnte, als auch im Hinblick auf die Honorare, die sich im Fall einer Monopolstellung erhöhen könnten.

Die Europäische Union hat sich deshalb dafür entschieden, dass das Angebot von Bestätigungsleistungen erweitert werden sollte:

„Angesichts der Schlüsselrolle, die Abschlussprüfer bei der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung und der Gewährleistung zuverlässiger Nachhaltigkeitsinformationen spielen, hat die Kommission angekündigt, dass sie tätig werden wird, damit sich die Qualität der Abschlussprüfung weiter verbessert und ein offenerer, stärker diversifizierter Prüfungsmarkt entsteht, was die Voraussetzung für die erfolgreiche Anwendung dieser Änderungsrichtlinie darstellt. **Darüber hinaus ist es im Zusammenhang mit der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung wünschenswert, dass die Unternehmen auf eine größere Auswahl an unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen zurückgreifen können.** Die Mitgliedstaaten sollten daher die Möglichkeit haben, unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen gemäß der Verordnung (EG) Nr. 765/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates für die Abgabe eines Bestätigungsurteils über die Nachhaltigkeitsberichterstattung zur gemeinsamen Veröffentlichung mit dem Lagebericht zu akkreditieren. Darüber hinaus sollten die Mitgliedstaaten die Möglichkeit haben, einem anderen Abschlussprüfer als dem- oder denjenigen, die die Abschlussprüfung durchführen, zu gestatten, ein Bestätigungsurteil über die Nachhaltigkeitsberichterstattung abzugeben. Gestatten sie zudem unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen, die

Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchzuführen, so sollten die Mitgliedstaaten auch einem anderen Abschlussprüfer als dem- oder denjenigen, die die Abschlussprüfung durchführen, gestatten, ein Bestätigungsurteil über die Nachhaltigkeitsberichterstattung abzugeben.“ (CSRD, Erwägungsgrund 61, Hervorhebung d. Verf.)

Des Weiteren ist nach den Vorgaben der Europäischen Union sicherzustellen, dass der unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen über die erforderlichen fachlichen Qualifikationen verfügt, damit er eine im Wesentlichen gleichwertige Prüfungsleistung erbringen kann. Sind diese Voraussetzungen gegeben, ist die CSRD wiederum eindeutig, dass es der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch einen Angehörigen des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer nicht bedarf:

„Beschließt ein Unternehmen, das Urteil über seine Nachhaltigkeitsberichterstattung bei einem akkreditierten unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen einzuholen, der nicht sein Abschlussprüfer ist, so sollte es nicht zusätzlich ein Bestätigungsurteil des Abschlussprüfers zu seiner Nachhaltigkeitsberichterstattung einholen müssen.“ (CSRD, Erwägungsgrund 61)

Entsprechend dieser Vorgaben bestimmt Art. 34 Abs. 4 CSRD:

„Die Mitgliedstaaten können einem in ihrem Hoheitsgebiet niedergelassenen unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen gestatten, das Urteil nach Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe aa abzugeben, sofern dieser unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen Anforderungen unterliegt, die den in der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates (*) festgelegten Anforderungen hinsichtlich der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Sinne von Artikel 2 Nummer 22 der genannten Richtlinie gleichwertig sind (...).“

Diesen Rahmen schöpft der CSRD-RefE nicht vollständig aus. Er sieht zwar vor, dass ein anderer Angehöriger des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts tätig werden kann, d.h. der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts und der Abschlussprüfer nicht identisch sein müssen bzw. sollen. Die Prüfung durch eine akkreditierte dritte Partei – d.h. einen unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen – wird aber nur solchen Gesellschaften ermöglicht, die keine Unternehmen von öffentlichem Interesse sind, und zudem nur auf Antrag einer bestimmten Gesellschaftergruppe und nur in Gestalt eines „zusätzlichen Berichts über bestimmte Bestandteile des Nachhaltigkeitsberichts“. Das heißt, dass auch in diesen Fällen ein durch einen Wirtschaftsprüfer geprüfter Nachhaltigkeitsbericht erstellt werden muss, der nur um einen zusätzlichen Bericht ergänzt werden kann. Eine derartige Begrenzung der Fälle, in denen Unternehmen auf alternative Bestätigungsleistungen und Expertisen zurückgreifen dürfen, sieht die CSRD nicht vor.

Die faktische Begrenzung auf den Berufsstand der Abschlussprüfer führt außerdem dazu, dass der grenzüberschreitende freie Dienstleistungsverkehr auf dem Gebiet der Bestätigungsleistungen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung, den die CSRD fördern möchte, behindert wird. Die CSRD gibt hierfür folgendes Ziel vor:

„Um den freien Dienstleistungsverkehr zu fördern, sollten die Mitgliedstaaten unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen, die in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen sind, gestatten, die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in ihrem Hoheitsgebiet durchzuführen. Dies würde auch die Öffnung des Marktes für Bestätigungsleistungen begünstigen, auch wenn nicht alle Mitgliedstaaten die Akkreditierung unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen in ihrem Hoheitsgebiet zulassen.“ (CSRD, Erwägungsgrund 62)

Eine Regelung, die den Markt der Bestätigungsleistungen im Bereich Nachhaltigkeitsberichterstattung den in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen unabhängigen Erbringern dieser Leistungen öffnet, enthält der CSRD-RefE nicht. Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die CSRD-RefE die Ziele der CSRD im Hinblick auf die Diversifizierung des Angebots von Bestätigungsleistungen auf dem Gebiet der

Nachhaltigkeitsberichterstattung verfehlt. Dies wird sich voraussichtlich zum Nachteil der betroffenen Unternehmen auswirken. Es erscheint deshalb dringend geboten, die im CSRD-RefE enthaltenen Zugangsschranken zum Markt für Bestätigungsleistungen im Bereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu beseitigen. Qualitätsargumente stehen einer Marktöffnung nicht entgegen. Vielmehr benennt die CSRD im Detail, welche Anforderungen der unabhängige Erbringer der Bestätigungsleistungen zu erfüllen hat.⁶

2. Übergangsvorschrift in Art. 32 Abs. 1a EGHGB-E

Mit der Übergangsvorschrift in Art. 32 Abs. 1a EGHGB-E adressiert der Gesetzgeber eine Problematik, die insbesondere börsennotierte Unternehmen in der Hauptversammlungssaison 2024 betrifft. Die CSRD-Richtlinie verlangt, dass große kapitalmarktorientierte Unternehmen bereits für das Geschäftsjahr, das am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnt, einen Nachhaltigkeitsbericht nach den neuen CSRD-Regeln aufstellen müssen, der durch einen externen Prüfer zu prüfen ist. Nach § 119 Abs. 1 Nr. 5 AktG-E soll die Hauptversammlung nicht nur für die Bestellung des Abschlussprüfers, sondern auch für die Bestellung des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts zuständig sein. Dies hätte für die betroffenen Unternehmen zu einer erheblichen schwer hinnehmbaren Rechtsunsicherheit führen können, da der Abschlussprüfer zwar zum Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts gewählt werden kann, aber ohne die Übergangsregelung jedenfalls nicht eindeutig gewesen wäre, ob der Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr 2024 von Gesetzes wegen zugleich zum Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts bestellt ist. Für nach dem Inkrafttreten des CSRD-Umsetzungsgesetzes einberufene Hauptversammlungen kann dem ohne weiteres Rechnung getragen werden. Ohne eine Übergangsregelung hätte jedoch das Risiko bestanden, dass es bereits in der Hauptversammlungssaison 2024 einer gesonderten Bestellung des Abschlussprüfers oder eines anderen Prüfers zum Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts bedurft hätte, ohne dass das AktG vor Inkrafttreten des

⁶ Diese sind gemäß Art. 34 Abs. 4 CSRD insbesondere: „a) Ausbildung und Eignungsprüfung, um sicherzustellen, dass unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen das erforderliche Fachwissen auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Bestätigung erwerben; b) kontinuierliche Fortbildung; c) Qualitätssicherungssysteme; d) Berufsgrundsätze, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis; e) Bestellung und Abberufung; f) Untersuchungen und Sanktionen; g) die Organisation der Arbeit des unabhängigen Erbringers von Bestätigungsleistungen, insbesondere im Hinblick auf notwendige Mittel und Personal sowie die Führung von Mandantendateien und Akten, und h) die Meldung von Unregelmäßigkeiten.“

Gesetzes eine solche Beschlussfassung ausdrücklich vorsieht. Damit wird die Rechtsunsicherheit über die Notwendigkeit und Zulässigkeit von Vorratsbeschlüssen in der Hauptversammlungssaison 2024 beseitigt. Vor diesem Hintergrund ist die Übergangsregelung aus Sicht der Praxis zu begrüßen.

Nach dem gegenwärtigen Wortlaut der Übergangsregelung erfasst die darin geregelte Fiktion, dass der Abschlussprüfer (mangels der ausdrücklichen Bestellung eines anderen Nachhaltigkeitsprüfers) zugleich Nachhaltigkeitsprüfer ist, allerdings nur solche Abschlussprüfer, die bis zum Inkrafttreten von Art. 32 EGHGB von der (ordentlichen) Hauptversammlung gewählt werden. Nicht erfasst von der Übergangsregelung wären börsennotierte Gesellschaften, deren Einladung zur Hauptversammlung veröffentlicht wurde bzw. bei denen Vorstand und Aufsichtsrat über die Einladung zur Hauptversammlung beschlossen haben, deren Hauptversammlung vor Inkrafttreten des CSRD-Umsetzungsgesetzes jedoch noch nicht stattgefunden hat. Auch diese Unternehmen sollten von der Übergangsregelung erfasst werden. Um die Komplexität der Übergangsregelung zu reduzieren bietet sich jedoch an, diese auf das gesamte Geschäftsjahr 2024 zu erstrecken. Eine solche Regelung würde zudem eine Ungleichbehandlung der Unternehmen im Geschäftsjahr 2024 vermeiden - je nachdem zu welchem Zeitpunkt im Jahr ihre ordentliche Hauptversammlung stattfindet.

Man könnte sogar erwägen, die Übergangsregelung nicht auf das Geschäftsjahr 2024 zu beschränken, sondern sie als dauerhafte Regelung zu etablieren, wenn es eine Gesellschaft unterlässt, einen Nachhaltigkeitsprüfer zu bestellen. Beides wäre mit den Vorgaben der CSRD-Richtlinie zu vereinbaren.

IV. Sanktionsvorschriften

Die Unklarheiten bei den inhaltlichen Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung (oben I.) bergen Compliance-Risiken in einem Bereich, in dem die betroffenen Gesellschaften bzw. ihre Organe oder sonstigen Repräsentanten (§ 14 StGB, § 9 OWiG) Strafbarkeits- oder Bußgeldrisiken gemäß §§ 331 oder 334 HGB ausgesetzt sind.

Mit der Ausweitung der inhaltlichen Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung in § 289c Abs. 2 HGB-E geht eine gravierende Erhöhung der Straf- und Bußgeldrisiken einher. In der vorliegenden Entwurfsfassung ist dies jedoch mit den Anforderungen an die Normbestimmtheit (1.) und Verhältnismäßigkeit (2.) nicht vereinbar.

1. Normbestimmtheit

Die Straf- und Bußgeldvorschriften sind zu unbestimmt. Zum einen fehlt es angesichts der Schwere der Sanktionen an einem hinreichend klaren Verhaltensgebot (a.). Der externe Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts wird den Gesellschaften und ihren Organen keine Rechtssicherheit geben können (b.). Zum anderen soll die Rechtsfolgenanordnung unverändert unkonkret bleiben (c.).

a) Verhaltensgebot zu unbestimmt

Gem. Art. 103 Abs. 2 GG kann eine Tat nur bestraft werden, wenn die Strafbarkeit gesetzlich bestimmt war, bevor die Tat begangen wurde. Da als Bestrafung jede staatliche Maßnahme anzusehen ist, die eine „missbilligende hoheitliche Reaktion auf ein schuldhaftes Verhalten“ darstellt,⁷ gilt der spezielle Bestimmtheitsgrundsatz des Art. 103 Abs. 2 GG nicht nur für Straftaten, sondern auch für Ordnungswidrigkeiten.⁸ Art. 103 Abs. 2 GG verpflichtet den Gesetzgeber, die Voraussetzungen der Strafbarkeit und die Art und das Maß der Strafe so konkret zu umschreiben, dass der Normadressat anhand des gesetzlichen Tatbestands voraussehen kann, ob ein Verhalten strafbar ist.⁹ Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hängt die erforderliche Gesetzesbestimmtheit im Einzelnen von der Besonderheit des jeweiligen Straftatbestandes und von den Umständen ab, die zu einer gesetzlichen Regelung führen. Der Gesetzgeber muss die Strafbarkeitsvoraussetzungen umso genauer festlegen und umso präziser bestimmen, je schwerer die angedrohte Strafe ist.¹⁰ Wie oben I. ausgeführt sind die Tatbestandsvoraussetzungen von §§ 331/334 HGB in Verbindung mit insbesondere § 289c Abs. 2 Nr. 6 a)-c) HGB-E nicht hinreichend

⁷ Vgl. nur BVerfG, NJW 1969, 2192 (2195).

⁸ So etwa BVerfG NJW 1975, 727 (730). – S. auch die einfachrechtliche Verankerung in §§ 1 f. StGB und §§ 3 f. OWiG.

⁹ BVerfG, NJW 1978, 933.

¹⁰ BVerfG, NStZ-RR 2002, 22.

konkret, um den betroffenen Gesellschaften, ihren Organen und Mitarbeitern Gewissheit geben zu können, ob bzw. wie sie sämtliche Berichtsanforderungen einhalten.

b) Keine hinreichende Sicherheit durch externe Prüfung

Der externe Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts wird Gesellschaften und ihren Organen diesbezüglich keine Gewissheit geben können. Zum einen können sie als Prüfer nicht rechtsberatend tätig werden. Zum anderen fehlen den Prüfern in dem durch die CSRD bzw. den CSRD-RefE neu geschaffenen Bereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung belastbare Erfahrungswerte oder Präzedenzfälle. In einem Übergangszeitraum von fünf Jahren dürfen sie ihr Testat mit lediglich begrenzter Prüfungssicherheit („limited assurance“) abgeben. Standards für die Prüfung zur Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit wird die EU-Kommission nach Art. 26a Abs. 3 Unterabs. 2 der Abschlussprüferrichtlinie¹¹ erst nach Abschluss einer Machbarkeitsbewertung festlegen. Für die Bewertung, ob eine hinreichende Prüfungssicherheit für Prüfer und Unternehmen überhaupt machbar ist, und den anschließenden Erlass von Prüfungsstandards hat die EU-Kommission bis zum 1. Oktober 2028 Zeit.

Dadurch entsteht eine erhebliche Diskrepanz zwischen den Anforderungen an die Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts durch die Gesellschaft bzw. deren Geschäftsführungsorgane und dessen Prüfung durch den Aufsichtsrat einerseits und der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts durch den externen Prüfer andererseits. Bis die EU-Kommission Prüfungsstandards erlassen hat, soll der externe Prüfer seinen Pflichten nach § 317 Abs. 2 S. 3, Abs. 4, 324h Abs. 2 S. 1 und § 324i Abs. 2 und 4 S. 1 HGB-E genügen, wenn er den Lagebericht im Hinblick auf die Vorgaben nach §§ 289b bis 289g oder §§ 315b, 315c und 315e HGB-E (sowie gegenwärtig bereits gemäß Art. 8 der Taxonomie-Verordnung¹²) einer prüferischen Durchsicht unterzieht, die er so anzulegen hat, dass

¹¹ Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates.

¹² Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088.

„bei kritischer Würdigung mit gewisser Sicherheit ausgeschlossen werden kann, dass der Lagebericht in wesentlichen Belangen nicht in Übereinstimmung mit den (...) genannten Vorgaben erstellt worden ist (...).“ (CSRD-RefE, S. 57)

Erst nach Erlass der Prüfungsstandards, also voraussichtlich nicht vor dem Berichtsjahr 2028, wird vom externen Prüfer eine Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts mit hinreichender Sicherheit („reasonable assurance“) verlangt, was der Prüfungstiefe im Rahmen der Finanzberichterstattung entspricht. Erst dann wird er zu bestätigen haben, dass der von der Gesellschaft aufgestellte Nachhaltigkeitsbericht nach den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen den gesetzlichen Anforderungen entspricht (vgl. § 324i Abs. 4 HGB-E).

Für berichtspflichtige Gesellschaften und ihre Organe sieht der CSRD-RefE keinen entsprechenden zeitlichen Aufschub vor. Sie müssen ihrer Pflicht, einen fehlerfreien Nachhaltigkeitsbericht zu erstellen bzw. diesen zu prüfen, schon ab Inkrafttreten des CSRD-RefE ohne Einschränkung nachkommen und sind ab Erstellung des ersten Nachhaltigkeitsberichts mit einem signifikant höheren Straf- bzw. Bußgeldrisiko konfrontiert. Denn für eine Straftat würde in bestimmten Fällen bereits die leichtfertige (vgl. § 331 Abs. 2, Abs. 1 Nr. 3 HGB-E) oder jedenfalls die billigend in Kauf genommene (vgl. § 331 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 HGB-E) „unrichtige Wiedergabe“ von Angaben zu Nachhaltigkeitsaspekten im Lagebericht genügen. Für eine Ordnungswidrigkeit nach § 334 Abs. 1 Nr. 3d) HGB-E reichte eine (bedingt) vorsätzliche Zuwiderhandlung gegen § 289c Abs. 1 S. 1 oder Abs. 3 S. 1 HGB-E. Inwieweit eine bloße prüferische Durchsicht mit begrenzter Prüfsicherheit den Gesellschaften bzw. Organen im Hinblick auf eine etwaige straf- oder ordnungswidrigkeitenrechtliche Verantwortung entlasten würde, ist aufgrund der besonderen Aufgabenstellung des Prüfers fraglich. Für die Berufung auf einen unvermeidbaren Verbotsirrtum (§ 17 S. 1 StGB) wäre grundsätzlich erforderlich, dass sich das Organmitglied an eine verlässliche Auskunftsperson wendet, die Gewähr für eine objektive, sorgfältige, pflichtgemäße und verantwortungsbewusste Auskunftserteilung bietet.¹³ Es sollte klargestellt werden, dass

¹³ BGH, Urt. v. 13.09.1994 – 1 StR 357/94, NJW 1995, 204, 205. Entsprechendes gilt hinsichtlich der gesellschaftsrechtlichen Organhaftung, bei der die Berufung auf einen entschuldigenden Verbotsirrtum voraussetzt, dass das Organ zu kritischen Auslegungsfragen unabhängigen und sachverständigen

jedenfalls im Übergangszeitraum bis zum Erlass der Prüfungsstandards durch die EU-Kommission die Gesellschaften bzw. ihre Organe im Ergebnis keinen strengeren Anforderungen oder höheren Verfolgungs- und Sanktionsrisiken unterliegen als die externen Prüfer der Nachhaltigkeitsberichte.

Um insbesondere die Haftungsrisiken für den Aufsichtsrat in Bezug auf den Nachhaltigkeitsbericht zu reduzieren, sollte durch eine Ergänzung von § 171 AktG klargestellt werden, dass für die Prüfung des im Lagebericht enthaltenen Nachhaltigkeitsberichts durch den Aufsichtsrat der für den externen Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts geltende Prüfungsmaßstab entsprechend gilt. Auch sieht der Referentenentwurf keine Ergänzung des § 171 Abs. 2 S. 3 AktG um eine Stellungnahme zur Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts durch den Nachhaltigkeitsprüfer vor. Das wäre sachgerecht, da dadurch die eingeschränkte Prüfung durch den Nachhaltigkeitsprüfer nochmals hervorgehoben und verdeutlicht würde, dass die Prüfung durch den Aufsichtsrat nicht über die Prüfung durch den Nachhaltigkeitsprüfer hinausgehen kann.

Hierfür kommen folgende ergänzende Regelungen in Betracht:

Erstens sollte für Gesellschaften bzw. ihre Organe in dem (im CRSD-RefE noch nicht nummerierten) Artikel zur Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch zur Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts auf Basis einer Prüfung zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit (CSRD-RefE, S. 57) eine dem Prüfungsmaßstab externer Prüfung entsprechende Übergangsregelung aufgenommen werden, um klarzustellen, dass für Gesellschaften bzw. ihre Organe für die Erfüllung ihrer Pflicht, einen Nachhaltigkeitsbericht zu erstellen, der gleiche Sorgfaltsmaßstab gilt wie für externe Prüfer. Diese Übergangsregelung könnte als Ziff. 3 wie folgt lauten:

„(...) Für Unternehmen im Sinne des § 289b Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs gelten die in Nr. 1 dieses Artikels genannten Maßgaben für Abschlussprüfer entsprechend. Bis die EU-Kommission Standards zur Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit erlassen hat

Rechtsrat einholt und diesen einer sorgfältigen Plausibilitätskontrolle unterzieht (vgl. BGH, Urt. v. 20.9.2011 – II ZR 234/09, NZG 2011, 1271 Rn. 18).

und das zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht verpflichtete Unternehmen die Möglichkeit hat, die Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts durch einen Abschlussprüfer mit hinreichender Prüfungssicherheit prüfen zu lassen, hat das Unternehmen im Rahmen der Erstellung des Lageberichts oder des Konzernlageberichts bei kritischer Würdigung mit gewisser Sicherheit auszuschließen, dass der Lagebericht in wesentlichen Belangen nicht in Übereinstimmung mit den in Nr. 1 dieses Artikels genannten Vorgaben erstellt worden ist (...).“¹⁴

Zweitens könnten zur Klarstellung die bundeseinheitlichen Richtlinien für das Strafverfahren und das Bußgeldverfahren (RiStBV) um eine entsprechende Übergangsregelung ergänzt werden. Im Hinblick auf Straftaten nach § 331 HGB-E könnte diese Übergangsregelung unter neuer Nummer im Besonderen Teil der RiStBV, Abschnitt II.B. sowie der Überschrift „Verstöße gegen das Handelsgesetzbuch“ wie folgt lauten:

„In Verfahren wegen Straftaten im Zusammenhang mit der Erstellung des Lageberichts nach dem Handelsgesetzbuch soll der Staatsanwalt bei der Prüfung von Vorsatz und Leichtfertigkeit Artikel [Verweis auf die oben vorgeschlagene Ziff. 3] zur Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch zur Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts auf Basis einer Prüfung zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit berücksichtigen.“

Im Hinblick auf Ordnungswidrigkeiten nach § 334 HGB-E könnte diese Übergangsregelung unter neuer Nummer sowie der Überschrift „Verstöße gegen das Handelsgesetzbuch“ wie folgt lauten:

„In Verfahren wegen Ordnungswidrigkeiten im Zusammenhang mit der Erstellung des Lageberichts nach dem Handelsgesetzbuch, soll die Verwaltungsbehörde bei der Prüfung von Vorsatz Artikel [Verweis auf die oben vorgeschlagene Ziff. 3] zur Änderung des

¹⁴ (vgl. CSRD-RefE, S. 57).

Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch zur Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts auf Basis einer Prüfung zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit berücksichtigen.“

c) Rechtsfolgen zu unkonkret

Vor dem Hintergrund der unklaren Regelungen ist auch die Rechtsfolgenanordnung zu unkonkret. Unverändert heißt es in § 334 Abs. 3 UAbs. 2 Nr. 2 HGB, dass die Geldbuße „das Zweifache des aus der Ordnungswidrigkeit gezogenen wirtschaftlichen Vorteils, wobei der wirtschaftliche Vorteil erzielte Gewinne und vermiedene Verluste umfasst und geschätzt werden kann“ betragen kann. Insofern ist weiterhin¹⁵ unklar, welcher wirtschaftliche Vorteil aus unzureichenden Angaben zu Nachhaltigkeitsaspekten resultieren können soll.

2. Verhältnismäßigkeit

Darüber hinaus ist die Höhe der möglichen Bußgelder auch unverhältnismäßig.¹⁶ Das gilt speziell im Hinblick auf die Regelung in § 334 Abs. 3 UAbs. 2 Nr. 2 HGB, die auf den Gesamtumsatz abstellt. Dieser Umsatz kann in bestimmten Branchen sehr hoch sein, wobei aber die Gewinne wegen eines intensiven Wettbewerbs und der damit verbundenen geringen Margen insgesamt verhältnismäßig gering ausfallen können. Es ist sogar möglich, dass ein Unternehmen keine Gewinne generiert, aber dennoch hohe Umsätze erzielt hat. Diese Fälle zeigen, dass der Umsatz kein geeigneter und verhältnismäßiger Anknüpfungspunkt für Verletzungen der Berichtspflicht sein kann. Die Sanktionsvorschriften der §§ 331/334 HGB in Verbindung mit § 289c Abs. 2 Nr. 6a) bis c) HGB-E verstoßen daher gegen das Bestimmtheits- und Verhältnismäßigkeitsgebot und wären in der vorliegenden Kombination der Tatbestände wohl verfassungswidrig.

¹⁵ s. bereits DAV-Stellungnahme 19/2016, S. 25.

¹⁶ s. bereits DAV-Stellungnahme 19/2016, S. 25 f.

V. Neuregelungen im LkSG

Der CSRD-RefE sieht die Möglichkeit vor, dass Unternehmen statt eines Berichts gemäß § 10 Abs. 2 S. 1 LkSG für einen Nachhaltigkeitsbericht gemäß § 289c HGB-E optieren. Des Weiteren differenziert der CSRD-RefE danach, ob das Unternehmen der CSRD-Berichtspflicht unterliegt (unten 1.) oder nicht (unten 2.).

1. § 10 Abs. 5 LkSG-E

Gemäß § 10 Abs. 5 LkSG-E soll Unternehmen, die gemäß § 289b Abs. 1 HGB-E der CSRD-Berichtspflicht unterliegen, die Möglichkeit eingeräumt werden, „statt“ eines Berichts gemäß § 10 Abs. 2 S. 1 LkSG einen Nachhaltigkeitsbericht als Teil des Lageberichts nach den Vorgaben des § 289c HGB-E zu erstellen. Der Bericht ist gem. § 12 Abs. 3 LkSG-E dem BAFA zugänglich zu machen. Diese Option ist grundsätzlich zu begrüßen, weil sie den Berichtsaufwand für Unternehmen, die sowohl der Nachhaltigkeitsberichterstattungspflicht gemäß § 289b HGB-E als auch der allein lieferkettenbezogenen Berichtspflicht des § 10 LkSG unterliegen, reduziert. Eine Zersplitterung der Berichterstattung wird dadurch vermieden (s. bereits die Anregung in der DAV-Stellungnahme Nr.: 27/2021, Rn. 24).

Nach der gegenwärtigen Fassung des Gesetzeswortlauts erfordert die Befreiung von der Berichtspflicht nach § 10 Abs. 2 LkSG, dass der Lagebericht der Gesellschaft um einen Nachhaltigkeitsbericht ergänzt wird. Dies könnte vor dem Hintergrund des Hinweises auf § 289b Abs. 1 HGB-E im Gesetzestext dahingehend missverstanden werden, dass der Konzernnachhaltigkeitsbericht die Gesellschaft nicht von der Erstattung des Berichts nach § 10 Abs. 2 LkSG befreit. Dies ist erkennbar nicht gewollt, da die Mehrzahl der zur Anwendung der neuen Regeln zum Nachhaltigkeitsbericht verpflichteten Unternehmen ausschließlich einen Konzernnachhaltigkeitsbericht aufstellen. Es sollte klargestellt werden, dass auch die Aufstellung eines Konzernnachhaltigkeitsberichts von dem Erfordernis eines weiteren Berichts nach § 10 Abs. 2 LkSG befreit. Entsprechendes gilt für die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernnachhaltigkeitsberichts für Mutterunternehmen gemäß § 315b Abs. 1 HGB-E. § 10 Abs. 5 Satz 3 LkSG-E regelt diese Fälle nicht. Die Befreiung von der Pflicht zur

Erstattung eines Berichts nach § 10 Abs. 2 LkSG durch Konzernnachhaltigkeitsbericht steht nicht den Bestimmungen der CSDDD-E entgegen (Artikel 11 Abs. 2 CSDDD-E).

Auch verliert das Unternehmen nach der aktuellen Fassung des CSRD-RefE die Möglichkeit, sich auf die Bestimmung des § 10 Abs. 4 LkSG zum Schutz seiner Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse berufen zu können, soweit es als Teil der Nachhaltigkeitsberichterstattung gem. § 289b HGB-E auch zu Risiken und zur Erfüllung von Sorgfaltspflichten berichtet, die seinen eigenen Geschäftsbereich und seine Lieferketten betreffen. Denn diese Ausnahme für Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse ist im Berichtssystem der §§ 289b, 289c HGB-E nicht vorgesehen. Es sollte die Klarstellung erfolgen, dass der Schutz von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen Vorrang genießen muss, jedenfalls soweit die ansonsten dem LkSG unterfallenden Bereiche betroffen sind. Dieser Schutz ist sowohl verfassungsrechtlich¹⁷ als auch nach europäischem Primärrecht¹⁸ geboten.

Bezüglich derjenigen Unternehmen, die für die Nachhaltigkeitsberichterstattung gem. § 289b HGB-E optieren, verliert das BAFA seine inhaltliche Prüfungskompetenz sowie die Befugnis, Nachbesserungen zu verlangen (§ 13 Abs. 2 S. 3 LkSG-E). Die Prüfer der Nachhaltigkeitsberichte haben keine dem BAFA vergleichbaren Kompetenzen und sollten diese als Unternehmen der Privatwirtschaft auch nicht erhalten. Dies bedeutet zwar eine Abkehr von der Regelungskonzeption des LkSG, die dem BAFA die Aufgabe einer zentralen Prüfungsinstanz zuwies. LkSG-Berichte gemäß § 10 LkSG wird es in der Unternehmenspraxis voraussichtlich nicht oder kaum mehr geben, es sei denn, ein Unternehmen macht von der Option des § 10 Abs. 5 LkSG-E keinen Gebrauch und erstellt zwei Berichte. In der Sache ist dies jedoch zu begrüßen, da eine doppelte Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch einen Nachhaltigkeitsprüfer und das BAFA vorbehaltlich kritischer Einzelfälle nicht sachgerecht erscheint. Zudem dürfte die Regelung zu einer Entlastung des BAFA führen, die es diesem erlaubt, seine behördlichen Aufgaben und Kapazitäten auf die Unternehmen zu konzentrieren, bei denen schwerwiegende Verstöße gegen die Vorgaben des LkSG zu befürchten sind.

¹⁷ Vgl. nur BVerfG, Beschluss vom 14. März 2006, Az. BVerfG-K, 1 BvR 2087/03 und 1 BvR 2111/03, BVerfGE 115, 205 (Rn. 78 ff., 84, 87).

¹⁸ 7 S. nur EuGH, Urteil vom 29. März 2012, C-1/11 = ECLI:EU:C:2012:194, Rn. 43: „Auch der Schutz von Geschäftsgeheimnissen ist nach ebenfalls ständiger Rechtsprechung ein allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts.“

2. § 10 Abs. 6 LkSG-E

Gemäß § 10 Abs. 6 LkSG-E soll Unternehmen, die der neuen CSRD-Berichtspflicht **nicht** unterliegen, ebenfalls die Möglichkeit eingeräumt werden, „statt“ eines Berichts gemäß § 10 Abs. 2 S. 1 LkSG einen Nachhaltigkeitsbericht als Teil des Lageberichts nach den Vorgaben des § 289c HGB-E zu erstellen.

Bezweckt wird damit eine praktische Gleichstellung der CSRD-berichtspflichtigen Unternehmen mit den nicht CSRD-berichtspflichtigen Unternehmen. Allerdings führt dies, egal für welche Option sich ein nicht CSRD-berichtspflichtiges Unternehmen entscheidet, zu einer Benachteiligung bzw. unverhältnismäßigen Belastung eines solchen Unternehmens.

Optiert das Unternehmen für die Erstellung eines Berichts gemäß § 10 Abs. 2 LkSG, gibt also keinen Nachhaltigkeitsbericht gem. § 289b HGB-E ab, unterliegt es höheren bzw. anderen Compliance-Risiken als ein Unternehmen, das für die Abgabe eines Nachhaltigkeitsberichts gem. § 289b HGB-E optiert. Denn der LkSG-Bericht ist beim BAFA einzureichen (§ 11 LkSG) und von diesem zu prüfen (§ 12 LkSG). Das BAFA kann Nachbesserungen des Berichts verlangen. Wird der LkSG-Bericht nicht richtig, oder nicht bzw. nicht rechtzeitig öffentlich zugänglich gemacht, oder nicht oder nicht rechtzeitig eingereicht, kann das BAFA Bußgelder gemäß § 24 Abs. 1 Nr. 10 bzw. 11 oder 12 LkSG verhängen. Derartige Kompetenzen hat der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts als Unternehmen der Privatwirtschaft naturgemäß nicht.

Optiert das Unternehmen für einen Nachhaltigkeitsbericht gemäß § 289b HGB, muss es diesen gemäß § 10 Abs. 6 S. 2 LkSG-E entsprechend § 324b Abs. 1 HGB-E durch einen Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte prüfen lassen. Es muss dem Wortlaut nach sämtliche Berichtsanforderungen des § 289c HGB-E erfüllen, d.h. nicht nur zu denjenigen Themen berichten, die in § 10 Abs. 2 S. 2 LkSG genannt sind. Durch diese überschießende Berichtspflicht entstehen Unternehmen, die der CSRD-Berichtspflicht nicht unterliegen, jährliche hohe Kosten im Zusammenhang mit der Mandatierung des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts und ein zusätzlicher unternehmensinterner Abstimmungsaufwand. Auch wenn hiervon voraussichtlich nur eine kleinere Zahl von Unternehmen betroffen sein wird, würde dies zu einer unverhältnismäßigen Belastung

dieser Gruppe von Unternehmen führen. Diese unverhältnismäßige – und vom europäischen Gesetzgeber in keiner Weise geforderte – Belastung könnte durch eine zusätzliche Regelung in § 10 Abs. 6 LkSG-E vermieden werden, die klarstellt, dass der Nachhaltigkeitsbericht in diesen Fällen inhaltlich auf die in § 10 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 bis Nr. 4 LkSG genannten Themen beschränkt bleibt.

Der § 10 Abs. 6 S. 3 LSK-E sieht zudem vor, dass die Gesellschaft den befreienden Nachhaltigkeitsbericht für einen Zeitraum von sieben Jahren auf der Internetseite öffentlich zugänglich macht. Diese Regelung geht offensichtlich auf die Veröffentlichungspflicht nach § 10 Abs. 2 LSG zurück, erscheint jedoch mit Blick auf die Offenlegung nach § 325 HGB überflüssig.

Festzustellen ist außerdem, dass Unternehmen die Möglichkeit genommen wird, sich auf die Bestimmung des § 10 Abs. 4 LkSG zum Schutz seiner Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse berufen zu können, wenn sie für einen Bericht gemäß §§ 289b, 289c HGB-E optieren. Denn diese Ausnahme ist im Berichtssystem der §§ 289b, 289c HGB-E nicht vorgesehen. Es sollte auch hier die Klarstellung erfolgen, dass der Schutz von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen Vorrang genießen muss (s. bereits oben IV.1.).

Bezüglich derjenigen Unternehmen, die für die Nachhaltigkeitsberichterstattung gem. § 289b HGB-E optieren, verliert das BAFA seine inhaltliche Prüfungskompetenz sowie die Befugnis, Nachbesserungen zu verlangen (§ 13 Abs. 2 S. 3 LkSG-E; s. bereits oben 1.).

VI. Erfüllungsaufwand und Kosten

Der CSRD-RefE geht von einem „erheblichen Erfüllungsaufwand“ für die Wirtschaft bei der Umsetzung der Vorgaben zur Nachhaltigkeitsberichterstattung aus.¹⁹ Das BMJV schätzt den einmaligen Erfüllungsaufwand auf rund 748 Millionen Euro und den laufenden Erfüllungsaufwand auf jährlich ca. 1,4 Milliarden Euro. Der Schätzung liegt u.a. die Annahme zu Grunde, dass in Deutschland rund 13.200 Unternehmen von der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung betroffen sein werden. Ob diese Schätzungen und Annahmen angemessen sind, lässt sich nicht überprüfen.

¹⁹ Begründung CSRD-RefE, S. 113.

Erfahrungsgemäß ist davon auszugehen, dass der Erfüllungsaufwand jedenfalls über die Jahre noch deutlich ansteigen wird. Effizienzgewinne sind kaum zu erwarten, da die für die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu erfassenden Informationen nicht statisch sind, sondern wie das gesamte Wirtschaftsleben mit seinen globalen Liefer- und Wertschöpfungsketten einem steten Wandel unterworfen sind.

Nicht nachvollziehbar ist die Aussage im CSRD-RefE, „[S]onstige Kosten für die Wirtschaft, Kosten für soziale Sicherungssysteme sowie Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau“ ergäben sich nicht.²⁰ Dabei wird übersehen, dass erhebliche indirekte Kosten stets auch bei denjenigen Unternehmen entstehen, die zwar aufgrund ihrer Größe selbst nicht berichtspflichtig sind, ihrerseits jedoch immer engmaschigeren und umfassenderen Informationsanfragen ihrer berichtspflichtigen Geschäftspartner ausgesetzt sind. Grund hierfür ist, dass die nichtberichtspflichtigen Unternehmen Teil der Lieferkette bzw. Wertschöpfungskette der berichtspflichtigen Unternehmen sind. Letztere stellen den Abschluss von Verträgen mit Zulieferern egal welcher Größe regelmäßig unter den Vorbehalt, dass der Zulieferer die für die Nachhaltigkeitsberichterstattung benötigten Informationen kostenlos zur Verfügung stellt und sich ggf. sogar zu einer entsprechenden Auditierung bereit erklärt, welche einen massiven Eingriff in den Unternehmensablauf darstellt. Die formal nichtberichtspflichtigen, dem System jedoch faktisch unterworfenen Unternehmen müssen nicht einen Bericht, sondern unter Umständen eine Vielzahl von Berichten, ggf. nach unterschiedlichen Anforderungen ihrer Kunden erstellen, wenn sie für verschiedene berichtspflichtige Unternehmen arbeiten. Davon betroffen sind jedenfalls auch Anwaltskanzleien als Dienstleister berichtspflichtiger Unternehmen. Auf den Aufwand, der aus der mittelbaren Berichtspflicht speziell für Anwaltskanzleien stellvertretend für andere nicht unmittelbar der CSRD-Berichtspflicht unterliegenden Dienstleister und Zulieferer resultieren kann, hat der DAV bereits hingewiesen.²¹ Die praktische Erfahrung lehrt, dass bei den Anwaltskanzleien dieser Aufwand auch tatsächlich entstanden ist.

²⁰ CSRD-RefE, S. 2, 114.

²¹ DAV-Stellungnahme 19/2016, S. 17 f.

Verteiler

Deutschland:

- Auswärtiges Amt
- Bundesministerium der Justiz
- Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz
- Bundesministerium für Finanzen
- Bundesministerium für Arbeit und Soziales
- Bundeskanzleramt

- Fraktionen im Deutschen Bundestag
- Ausschuss für Recht im Deutschen Bundestag
- Ausschuss für Wirtschaft im Deutschen Bundestag
- Ausschuss für Finanzen im Deutschen Bundestag
- Ausschuss für Angelegenheiten der Europäischen Union im Deutschen Bundestag
- Ausschuss für Menschenrechte und humanitäre Hilfe im Deutschen Bundestag
- Auswärtiger Ausschuss, Unterausschuss Vereinte Nationen im Deutschen Bundestag
- Arbeitsgruppen Recht der im Deutschen Bundestag vertretenen Parteien
- Arbeitsgruppen Wirtschaft der im Deutschen Bundestag vertretenen Parteien

- Justizministerien und -senatsverwaltungen der Länder
- Wirtschaftsministerien der Länder

- Europäische Kommission - Vertretung in Deutschland
- Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex
- Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin)

- Vorstand und Geschäftsführung des Deutschen Anwaltvereins
- Landesgruppen und -verbände des DAV
- Vorsitzende der Gesetzausschüsse des DAV
- Vorsitzende der Arbeitsgemeinschaften des DAV
- Ausschuss Corporate Social Responsibility und Compliance des DAV
- Ausschuss Handelsrecht des DAV
-
- Bundesrechtsanwaltskammer
- Bundesnotarkammer
- Deutscher Notarverein
- Bundesverband der Freien Berufe
- Bundesverband der Unternehmensjuristen
- Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände (BDA)
- Deutscher Gewerkschaftsbund (DGB)
- Deutscher Juristinnenbund e. V.
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IdW)
- Deutscher Richterbund
- Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz (DSW)
- Deutscher Steuerberaterverband
- Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI)
- Deutscher Industrie- und Handelskammertag (DIHK)

- Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft
- Bundesverband Deutscher Banken
- Schutzgemeinschaft der Kapitalanleger e.V. (SdK)
- Die Aktiengesellschaft
- Amnesty International: Sektion der BRD
- Human Rights Watch
- Deutsches Institut für Menschenrechte
- Forum Menschenrechte
- Verband Nachhaltige Entwicklungspolitik und humanitäre Hilfe (VENRO)
- Forum Nachhaltige Entwicklung der Deutschen Wirtschaft (econsense)
- Friedrich-Ebert-Stiftung
- Friedrich-Naumann-Stiftung für die Freiheit
- Hanns-Seidel-Stiftung
- Heinrich-Böll-Stiftung
- Konrad-Adenauer-Stiftung
- Rosa-Luxemburg-Stiftung

Presse:

- GmbH-Rundschau
- Berliner Verlag GmbH
- NZG Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
- WM Wertpapiermitteilungen
- Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
- Zeitschrift für Wirtschafts- und Unternehmensethik
- Börsenzeitung
- Handelsblatt
- Frankfurter Allgemeine Zeitung
- Juris
- Hamburger Abendblatt
- Der Tagesspiegel
- Der Spiegel
- Die Welt
- Financial Times Deutschland
- Legal tribune online
- NJW
- Juve Rechtsmarkt
- manager magazin
- Süddeutsche Zeitung GmbH
- Verlag C.H. Beck
- WM Verlag Herausbergemeinschaft Wertpapier-Mitteilungen
- RWS-Verlag