



**Stellungnahme zum**  
**Entwurf eines Gesetzes 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**

**DER MITTELSTANDSVERBUND – ZGV e.V.**

**September 2024**

DER MITTELSTANDSVERBUND – ZGV e.V. begrüßt zunächst den Plan der Bundesregierung, die Corporate Sustainability Reporting Directive (im Folgenden: CSRD) 1:1 in deutsches Recht umzusetzen und die Berichtspflichten nach dem Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (im Folgenden: LkSG) vollständig durch die nach der CSRD notwendigen Berichtspflichten ersetzen. Der nunmehr vorgestellte Entwurf eines Gesetzes 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 (im Folgenden: RegE-CSRD-Umsetzungsgesetz) wird dieser Planung in vielen Punkte gerecht. Gerade mit Blick auf das Zusammenspiel der Implementierung von CSRD, dem deutschen Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz sowie der noch zu implementierenden Europäischen Lieferkettenrichtlinie (Corporate Sustainability Due Dilligence Directive) ergeben sich Unklarheiten bezüglich der Anwendungs- und Betrachtungszeiträume.

**Für eine praxisnahe und bürokratiearme nationale Umsetzung der CSRD sind nachstehende Punkte von Relevanz und von erheblicher Bedeutung für die Handlungsfähigkeit von Unternehmen sowie einer weiterhin prosperierenden Wirtschaft:**



### **Kernforderungen**

- Die bestehende Rechtsunsicherheit mit Blick auf die europäischen und deutschen Lieferketten-Pflichten erfordern einen pragmatischen Ansatz: Die Pflichten des LkSG sollten daher bis zur vollständigen Umsetzung der CSDDD ausgesetzt werden.
- Alternativ sollte die Berichtspflicht gemäß dem LkSG für die Geschäftsjahre 2023 und 2024 ausgesetzt werden. Mittelständische Unternehmen haben die Grenzen des Leistbaren erreicht, um bürokratische Hürden zu stemmen und deren Erfordernisse zu erfüllen. Es bedarf nun dringend einer deutlichen Entlastung von Unternehmen seitens der Politik, die in der Umsetzung spürbar wird.
- Hilfsweise sollten die Unternehmen, die aktuell bereits nach dem LkSG berichtspflichtig sind, aber erst 2026 aufgrund der CSRD berichtspflichtig werden, die Möglichkeit erhalten, die Anforderungen des LkSG für die Geschäftsjahre 2023, 2024 und 2025 gemäß der CSRD erst im Jahr 2026 einreichen zu können.
- Das CSRD-Umsetzungsgesetz berücksichtigt wichtige Ergänzungen für Genossenschaften und Verbundgruppen nicht. Dies führt zu einer Schlechterstellung kooperativer Unternehmensstrukturen und gefährdet Effizienzgewinne, die solche Strukturen ermöglichen.
- Die Konzernberichterstattung muss beide Formen der LkSG-Berichterstattung abdecken. Es ist für mittelständische Unternehmen unbestritten eine deutliche Entlastung, den BAFA-Fragebogen optional weiterhin für die LkSG-Berichterstattung nutzen zu können.
- Bestehende Unterschiede im Verständnis der Begrifflichkeiten zwischen LkSG/CSDDD und CSRD sollten dringend auf den Prüfstand und harmonisiert bzw. angeglichen werden.
- Um Planungssicherheit zu gewährleisten, ist es für den Mittelstand essenziell, den Anwendungsbereich des LkSG bereits durch das CSRD-Umsetzungsgesetz anzupassen. Nur so können Unternehmen rechtzeitig wissen, wie viele potenzielle Einzelberichte einzureichen sind und ihre Kapazitätsplanung daraufhin verlässlich ausrichten.

Die nachfolgenden Eingaben dienen daher der Steigerung der Verständlichkeit, der Vereinfachung der Rechtsbefolgung und damit dem Ziel, durch die neu geregelten Transparenzanforderungen Unternehmen den Aufbau nachhaltiger Geschäftsmodelle zu ermöglichen.

## **Aussetzung der LkSG-Pflichten**

### **1. Geltungszeitpunkt ab der vollständigen Umsetzung der CSDDD**

Nach dem vorliegenden Vorschlag zur Umsetzung der CSRD in deutsches Recht sollen richtigerweise auch Anpassungen des deutschen LkSG vorgenommen werden. Das CSRD-Umsetzungsgesetz übersieht hingegen, dass das LkSG wesentliche Änderungen durch die Umsetzung der CSDDD erfahren wird; Anwendungsbereich und Geltungszeitpunkt werden geändert, modifiziert und angepasst. Viele mittelständische Unternehmen kämpfen bereits aktuell mit der Umsetzung der Pflichten aus dem LkSG und wenden hierfür erhebliche Ressourcen auf. Insofern erscheint es gerechtfertigt, die Pflichten des LkSG – und damit verbunden: die darauf bezogenen Berichtspflichten der CSRD – auf den Zeitpunkt der Anwendung der CSDDD zu verschieben. Unternehmen würden dadurch den notwendigen Vorlauf im Rahmen der Vorbereitung auf die neuen Lieferketten-Pflichten erhalten und könnten ihr oftmals eingeschränktes Budget für eine möglichst effiziente Implementierung der neuen Vorschriften verwenden.

## **DER MITTELSTANDSVERBUND fordert insoweit eine Anpassung des Artikel 3 CSRD-Umsetzungsgesetz.**

### **2. Alternativ: Aussetzung der LkSG-Berichtspflichten für die Jahre 2023 und 2024**

Sollten die Pflichten des LkSG weiterhin für anwendbar erklärt werden, muss dennoch eine Aussetzung der Berichtspflichten für die Jahre 2023 und 2024 eingeführt werden. Gerade mit Blick auf die zeitlich eng aufeinanderfolgenden Umsetzungen der CSRD sowie der CSDDD – mit den im CSRD-Umsetzungsgesetz vorgeschlagenen Möglichkeiten zur Inklusion LkSG-relevanter Berichte – bedarf einer größeren Vorlaufzeit.

## **DER MITTELSTANDSVERBUND fordert eine Anpassung des Artikel 3 CSRD-Umsetzungsgesetz.**

### **Artikel 3 RegE-CSR-D-Umsetzungsgesetz: Möglichkeit der Inklusion des LkSG-Berichts in den Nachhaltigkeitsbericht**

#### **1. Inklusion des LkSG-Berichts und Stichtage**

Der Bericht über die Erfüllung unternehmerischer Sorgfaltspflichten zur Verhinderung von Menschenrechtsverletzungen in Lieferketten gemäß § 10 Abs. 2 LkSG kann nach dem vorliegenden Entwurf entfallen, sofern ein gesetzlich vorgeschriebener oder freiwilliger Nachhaltigkeitsbericht gemäß §§ 289b ff. HGB erstellt und veröffentlicht wird, der formal allen Anforderungen an einen Pflichtbericht entspricht und geprüft wurde.

Die Wahl-Möglichkeit über die CSRD-Berichterstattung der Berichterstattungspflicht im LkSG nachzukommen, wird befürwortet. Hier ist jedoch wichtig, die Timings der Veröffentlichungspflichten der Berichte zu vereinheitlichen sowie Ungleichheiten im Verständnis der Begrifflichkeiten der Gesetze zu prüfen und anzugleichen. Unnötiger bürokratischer Aufwand kann so vermieden werden.

Explizit gewährt die in Artikel 3 RegE-CSR-D-Umsetzungsgesetzes vorgeschlagene Änderung des LkSG die Möglichkeit, dass Unternehmen, die bereits für Geschäftsjahre nach dem LkSG berichtspflichtig waren, ihre im Nachhaltigkeitsbericht inkludierten LkSG-Berichte erst am 31.12.2025 einreichen müssen.

Unternehmen, die in den Anwendungsbereich des LkSG fallen aber erst 2026 über das Geschäftsjahr 2025 CSRD-pflichtig sind, sind hingegen nicht in Artikel 3 des RegE-CSR-D-Umsetzungsgesetzes erfasst; Der durch Artikel 3 Absatz 1 RegE-CSR-D-Umsetzungsgesetzes neu einzuführende § 12 Absatz 4 LkSG verweist insofern ausschließlich auf den neu einzuführenden § 10 Absatz 5 LkSG (Möglichkeit, einen Nachhaltigkeitsbericht um einen LkSG-Bericht mit befreiender Wirkung zu ergänzen, ausschließliche Möglichkeit, Berichte für die Geschäftsjahre 2023 und 2024 einmalig zum 31.12.2025 einzureichen). Entsprechende Regelungen, die eine Inklusion des LkSG-Berichts in den Nachhaltigkeitsbericht für Unternehmen vorsehen, die nach dem 31.12.2025 von der CSRD-Berichterstattung betroffen sind, fehlen hingegen.

In der Folge müssen erst nach dem 31.12.2025 von der Nachhaltigkeits-Berichtspflicht betroffene Unternehmen daher einen „normalen“ Bericht nach dem LkSG erstellen – und zwar jeweils gesondert für die

Geschäftsjahre 2023, 2024 und 2025. Da der Anwendungsbereich im LkSG zum 1.1.2024 erweitert wurde, wären für 2024 nochmals mehr Unternehmen von dieser nachteiligen Regelung betroffen. Eine Inklusion der LkSG-Berichte in den Nachhaltigkeitsberichts bezogen auf vor 2025 abgeschlossene Berichtszeiträume ist nicht möglich.

Festzustellen ist also zunächst, dass später von der Pflicht zur Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts betroffene Unternehmen gegenüber unmittelbar betroffenen Unternehmen benachteiligt sind, indem einzelne Berichte für die abgelaufenen Geschäftsjahre nach dem LkSG erstellt werden müssen, anstatt diese inkludiert in einem erstmaligen Nachhaltigkeitsbericht zusammenzufassen.

**Aus diesem Grund fordert DER MITTELSTANDSVERBUND eine Ergänzung von § 12 Absatz 4 LKSG-E dahingehend, dass abgestuft nach dem Anwendungsbereich auch nach dem 25.12.2025 betroffene Unternehmen einen zusammenfassenden Nachhaltigkeitsbericht für vergangene Geschäftsjahre abgeben können.**

Weiterhin erscheint es notwendig, die verabschiedeten Regeln der CSDDD – zumindest bezogen auf den persönlichen Anwendungsbereich – bereits jetzt in deutsches Recht umzusetzen. Wie die obigen Ausführungen zeigen, bestehen bereits in dem Zusammenspiel von CSRD-Umsetzung und LkSG erhebliche Rechtsunsicherheiten. Da die Vorschriften der CSDDD Teil des bereits bestehenden Lieferkettensorgfaltspflichten-Gesetzes sein werden, ergeben sich wiederum Auswirkungen auf den Regelungsbereich der CSRD. Um weiteren Rechtsunsicherheiten vorzubeugen und zur Gewährleistung einer angemessenen Planungssicherheit aufseiten der Wirtschaft sollte die Anpassung des LkSG um die Vorschriften der CSDDD bereits jetzt erfolgen.

Zudem sind die inhaltlichen Berichtsanforderungen von CSRD und LkSG nicht einheitlich, sodass fraglich ist, wie die Regelungen im Detail ausgestaltet werden. Müssen beispielsweise alle bisher im LkSG geforderten Berichtselemente trotzdem in den CSRD-Bericht integriert werden? Oder wird die Berichterstattung nach CSRD (abhängig von der Wesentlichkeitsanalyse) ausreichend sein, obwohl der Bericht dann ggf. nicht alle bisher in der LkSG-Berichterstattung geforderten Elemente enthält (z.B. Nennung der Namen der für die Überwachung des Risikomanagementsystems Verantwortlichen)? Hier ist eine exakte Formulierung der Anforderungen notwendig, um Rechtsunsicherheit und Haftungsrisiken zu vermeiden.

## **2. Fehlende analoge Anwendung des § 289b Absatz 2 HGB auf reine LkSG-Berichte**

Unternehmen, die nach dem aktuellen Berichtsentwurf gehalten sind, einzelne Berichte nach dem LkSG abzugeben, ist weiterhin verwehrt, konsolidierte Berichte für Tochterunternehmen zu erstellen. Die noch in deutsches Recht umzusetzende CSDDD sieht eine solche Möglichkeit vor. Für die betroffenen Unternehmen bzw. deren Unternehmensgruppen bedeutet ein konsolidierter Bericht eine erhebliche Erleichterung mit Blick auf finanzielle und personelle Ressourcen.

**DER MITTELSTANDSVERBUND fordert daher den Bundesgesetzgeber auf, bereits jetzt auf die mit Blick auf die zukünftig nach der CSDDD geltende Rechtslage zu reagieren. §289b Absatz 2 HGB (Befreiung von Tochterunternehmen im Falle eines konsolidierten (Nachhaltigkeits- und Lage-) Berichts des Mutterunternehmens) sollte daher auch auf LkSG-Berichte für anwendbar erklärt werden.**

Weiterhin sollten entsprechende Übergangsregelungen im Sinne des §12 Absatz 4 LkSG-E für die erst sukzessive betroffenen Unternehmen getroffen werden; Auch in diesem Zusammenhang sollten rein nach dem LkSG betroffenen Unternehmen nicht schlechter gestellt werden als solche, die auch zur Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts verpflichtet sind.

## **Artikel 1 Absatz 45 RegE-CSR-D-Umsetzungsgesetz i.V.m. § 13 PubLG und § 315b Absatz 2 Satz 4 HGB-E: Gleichstellung von Genossenschaften bei Genossenschafts-Konzernen**

Der aktuell vorliegende Regierungsentwurf sieht ausschließlich für Kapitalmarktgesellschaften und Konzerne, die nach § 290ff HGB zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind, die Möglichkeit der Erstellung von konsolidierten Nachhaltigkeitsberichten für diesen angeschlossenen Unternehmen vor. Letztere sind in diesem Fall von der Pflicht zum Erstellen eines Nachhaltigkeitsberichts befreit, §289b Absatz 2 HGB-E.

Eine gleichlautende Regelung fehlt hingegen im Bereich des Publizitätsgesetzes (PubLG), das für Genossenschaften anwendbar ist. Auch wenn Genossenschaften regelmäßig nicht in den Anwendungsbereich der CSRD fallen, sollten diesen jedoch die Möglichkeit eröffnet werden, freiwillig für den eigenen Geschäftsbereich sowie ggf. angeschlossene Tochterunternehmen einen Nachhaltigkeitsbericht zu erstellen. Dies bezogen auf Fälle, in denen eine Genossenschaft Anteile einer anderen Genossenschaft oder anderen sonstigen Unternehmen hält.

Aktuell scheint diese Möglichkeit, freiwillig konsolidierte Nachhaltigkeitsberichte für angeschlossene Unternehmen erstellen zu können, nicht von den Änderungen erfasst zu sein; da weder der § 289b Absatz 2 HGB-E für den Jahresabschluss noch der § 315b HGB-E für Teilkonzernabschlüsse die Möglichkeit zur Befreiung durch freiwillig erstellte Konzernnachhaltigkeitsberichte erhält.

Demgegenüber steht § 10 Abs. 6 LkSG-E, wonach es auch solchen Unternehmen, die nicht nach § 289b Abs. 1 HGB-E zur Erweiterung ihres Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht verpflichtet sind, ermöglicht wird, einen Nachhaltigkeitsbericht gemäß § 289c HGB-E zu erstellen. Dieser ersetzt dann den Bericht nach § 10 Abs. 2 LkSG.

Damit zeigt der Gesetzgeber, dass er grundsätzlich die Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten auf konsolidierter Konzernebene als standardisierte Form ermöglichen will, und das nicht nur für die Pflichten im Sinne des LkSG. Denn in der Formulierung des § 10 Abs. 6 LkSG-E erfolgt ausdrücklich eine Bezugnahme auf § 289c HGB-E und damit auf einen vollwertigen, nicht nur die Belange des LkSG erfassenden Bericht. Dies zeigt auch die Gesetzesbegründung, in der allgemein von dem Fall gesprochen wird, in dem ein Nachhaltigkeitsbericht freiwillig aufgestellt wird. Dieser Fall, der nicht nach der Gesellschaftsform unterscheidet, ist daher auch für den Gesetzgeber nicht ungewöhnlich.

Es verbleibt indes eine Unklarheit, die es geboten erscheinen lässt, für Genossenschaften eine klarstellende Regelung in das PubLG aufzunehmen, die etwa wie folgt lauten könnte:

**Formulierungsbeispiel einer Ergänzung des § 13 PubLG**

*Sofern ein Unternehmen Mutterunternehmen ist und ohne dazu verpflichtet zu sein ihren Konzernlagebericht gemäß § 315b um einen Nachhaltigkeitsbericht erweitert, gilt für die Tochterunternehmen § 289 b Absatz 2 entsprechend.*

Weiterhin wird aus Klarstellungsgründen eine entsprechende Ergänzung in dem in diesem Zusammenhang relevanten § 315b Absatz 2 Satz 4 HGB vorgeschlagen:

*Sofern ein Unternehmen Mutterunternehmen ist und, ohne dazu verpflichtet zu sein, seinen Konzernlagebericht gemäß § 315b Absatz 1 HGB um einen Nachhaltigkeitsbericht erweitert, gelten für die Tochterunternehmen § 289b Absatz 2 bzw. § 315b Abs. 2 entsprechend.*

Ginge man davon aus, dass die genannten Befreiungsmöglichkeiten nicht auf Genossenschaften anwendbar wäre, würde Genossenschaften u.a. die Möglichkeit genommen, dem im Genossenschaftsgesetz festgelegten wirtschaftlichen Förderauftrag nachzukommen. Auf der anderen Seite sind jedoch auch die Tochterunternehmen benachteiligt: Ausschließlich aus dem Grund, dass die Muttergesellschaft eine Genossenschaft ist, verlieren diese die Möglichkeit, von der Nachhaltigkeitsberichtspflicht befreit zu werden, soweit ein entsprechender konsolidierter Nachhaltigkeitsbericht der Muttergesellschaft vorliegt. Im Sinne der bürokratischen Entlastung einschließlich Kosten der Erstellung und Prüfung sowie der Gleichstellung verschiedener gewachsener Gesellschaftsstrukturen müssen hingegen alle Unternehmen von den richtigerweise vorgestellten Erleichterungen profitieren können. Des Weiteren führt eine konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung der Genossenschaften zu einer erhöhten Transparenz der Nachhaltigkeitsinformationen dieser organisatorischen Einheiten, so dass der Erkenntnisgewinn für die Stakeholder höher ist als bei un- oder nur teilkonsolidierten Nachhaltigkeitsberichten.

**DER MITTELSTANDSVERBUND fordert daher eine Ausweitung der Möglichkeit, befreiende freiwillige konsolidierte Nachhaltigkeitsberichte auf Ebene des obersten Mutterunternehmens für ihre Tochterunternehmen zu erstellen zu können. Genossenschaften sollte diese Möglichkeit gewährt werden.,**

#### **Erweiterter Zulassungskreis von akkreditierten Prüfern**

Das Mitgliedstaatenwahlrecht zur Zulassung anderer akkreditierter Prüfer sollte von Deutschland genutzt werden. Dies könnte besonders eine Entlastung für KMUs bedeuten.

Zudem könnte man mit einer Ausweitung des Prüferkreises einem potenziellen Stau bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften entgegenzutreten.

Das aktuell bereits am Markt existente Bottleneck an verfügbaren akkreditierten Prüfern sollte rechtzeitig angegangen werden, um Unternehmen eine planbare und fristgerechte Umsetzung der Nachhaltigkeitsberichtspflicht grundsätzlich zu ermöglichen.

Gerade der Mittelstand verfügt oft nicht über umfassende Nachhaltigkeitsabteilungen mit unbegrenzten Ressourcen und ist daher darauf angewiesen, die notwendige begleitende Fachexpertise über externe Dienstleister ins Unternehmen zu holen. Gleichfalls wird ein leergefegter Markt an Nachhaltigkeitsfachkräften durch die enge Auslegung der zugelassenen Prüfer-Gruppe keine Entlastung erfahren, im Gegenteil, diese



trägt eher im höchsten Maß zur Verschärfung der Lage bei. Ratsam wäre es, nicht nur Wirtschaftsprüfungsgesellschaften per Gesetz eine Weiterqualifizierung in Nachhaltigkeitswissen zu verordnen, sondern auch Nachhaltigkeitsberatern das Mandat zu geben, den Nachhaltigkeitspart im Lagebericht mit ihrer Fachexpertise bewerten zu dürfen. Die Implementierung eines solchen Wahlrechts erfordert allerdings im nächsten Schritt von den EU-Mitgliedsstaaten die Festlegung konkreter Anforderungen an die Qualifikation und Fähigkeiten unabhängiger Prüfer, um die Einhaltung der Prüfungsvorschriften sowie die Qualität der externen Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts gewährleisten zu können.

*DER MITTELSTANDSVERBUND – ZGV e.V. vertritt als Spitzenverband der deutschen Wirtschaft in Berlin und Brüssel die Interessen von ca. 230.000 mittelständischen Unternehmen, die in rund 300 Verbundgruppen organisiert sind. Die kooperierenden Mittelständler erwirtschaften mit 2,5 Mio. Vollzeitbeschäftigten einen Umsatz von mehr als 507 Mrd. Euro (rund 18 Prozent des BIP) und bieten 430.000 Ausbildungsplätze. Einzelne Verbundgruppen treten unter einer Marke auf, z.B. EDEKA, REWE, INTERSPORT, EP: ELECTRONIC PARTNER, EXPERT und BÄKO. Alle fördern ihre Mitglieder durch eine Vielzahl von Angeboten wie etwa Einkaufsverhandlungen, Logistik, IT, Finanzdienstleistungen, Beratung, Marketing, Ladeneinrichtung und Trendforschung.*